



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

18. Oktober 2018*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 168 und 173 – Vorsteuerabzug – Ratenkaufgeschäfte mit Fahrzeugen – Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl für steuerbare als auch für steuerbefreite Umsätze verwendet werden – Entstehung und Umfang des Vorsteuerabzugsrechts – *Pro-rata*-Satz des Vorsteuerabzugs“

In der Rechtssache C-153/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Supreme Court of the United Kingdom (Oberster Gerichtshof des Vereinigten Königreichs) mit Entscheidung vom 22. März 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 27. März 2017, in dem Verfahren

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

gegen

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Fünften Kammer E. Regan in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Sechsten Kammer sowie der Richter C. G. Fernlund (Berichterstatter) und S. Rodin,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 8. Februar 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, vertreten durch N. Shaw, QC, und M. Jones, Barrister, beauftragt von A. Brown, Solicitor,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch S. Brandon als Bevollmächtigten, im Beistand von O. Thomas, QC, und von A. Mannion, Barrister,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch N. Gossement und R. Lyal als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 3. Mai 2018

* Verfahrenssprache: Englisch.

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 168 und 173 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen den Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Steuer- und Zollverwaltung, Vereinigtes Königreich, im Folgenden: Steuerverwaltung) und der Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (im Folgenden: VWFS) über die anzuwendende Methode, nach der zu ermitteln ist, welcher Teil der Vorsteuer, die VWFS in ihrem Geschäftsbereich, der Ratenkaufgeschäfte mit Fahrzeugen entrichtet hat, erstattungsfähig ist.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.

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 Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten „die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber“ von der Steuer.
- 5 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;
- b) die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die der Lieferung von Gegenständen beziehungsweise dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Artikel 18 Buchstabe a sowie Artikel 27 gleichgestellt sind;
- c) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i geschuldet wird;
- d) die Mehrwertsteuer, die für dem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Artikeln 21 und 22 geschuldet wird;

- e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist.“
- 6 Art. 173 der Richtlinie sieht vor:
- „(1) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 168, 169 und 170 besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.
- Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs wird gemäß den Artikeln 174 und 175 für die Gesamtheit der von dem Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.
- (2) Die Mitgliedstaaten können folgende Maßnahmen ergreifen:
- 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 ihn verpflichten, den Vorsteuerabzug gemäß Absatz 1 Unterabsatz 1 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.“

Recht des Vereinigten Königreichs

- 7 Die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinien zur Abzugsfähigkeit der Vorsteuer wurden durch Section 26 des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994) und die Regulations 101 und 102 der Value Added Tax Regulations 1995 (Mehrwertsteuervorschriften 1995) ins Recht des Vereinigten Königreichs umgesetzt. Die Regulation 101(2)(d) bestimmt die Standardmethode zur Ermittlung des Abzugsrechts.
- 8 Eine Abweichung ist in Regulation 102 vorgesehen, wonach die Steuerverwaltung eine besondere Methode zur Ermittlung des abzugsfähigen *Pro-rata*-Satzes der Vorsteuer anwenden kann.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 9 VWFS ist eine Finanzierungsgesellschaft, die zu 100 % der Volkswagen Financial Services AG gehört und Teil des Volkswagen-AG-Konzerns ist, der Fahrzeuge unter verschiedenen Marken wie Volkswagen, Audi und Škoda herstellt und verkauft.
- 10 Die von VWFS angebotenen Finanzierungen dienen ausschließlich dem Erwerb von Fahrzeugen der Konzernmarken. Neben den Finanzierungsangeboten trägt die Gesellschaft zum Vertrieb der Fahrzeuge dieser Marken durch die Aus- und Fortbildung des Verkaufspersonals der Händler bei. Die damit verbundenen Kosten werden dabei üblicherweise nicht den anderen Unternehmen des

Konzerns – die zwar demselben Konzern angehören, jedoch nicht mit VWFS eine Mehrwertsteuergruppe bilden – in Rechnung gestellt, sondern vom Gesamtbetriebsbudget der VWFS übernommen.

- 11 VWFS ist in mehreren Bereichen, unter anderem im Einzelhandel, tätig. Hier bietet VWFS drei Arten von Produkten sowohl für Gewerbetreibende als auch für Privatpersonen an, darunter Ratenkaufgeschäfte mit Fahrzeugen. Bei einem Ratenkaufvertrag erwirbt VWFS das Fahrzeug vom Händler und stellt es dem Kunden zur Verfügung, wobei vertraglich das Eigentum am Fahrzeug erst mit der vollständigen Begleichung sämtlicher vereinbarter Zahlungen auf den Kunden übergeht.
- 12 Nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gilt VWFS bei einem solchen Vertrag als Lieferant des betreffenden Fahrzeugs. Der Vertrag muss eine Klausel enthalten, dass das Fahrzeug von zufriedenstellender Qualität ist. Die von VWFS erbrachte Dienstleistung beschränkt sich somit nicht auf die Gewährung eines Kredits, sondern beinhaltet Unterstützung in Bezug auf das Fahrzeug selbst, wie die Bearbeitung von Reklamationen wegen mangelnder Qualität.
- 13 Nach den Ratenkaufvertragsklauseln entspricht der Preis, der VWFS für den Erwerb des Fahrzeugs entrichtet wird, dem Preis, den VWFS dem Händler entrichtet, ohne Aufschlag. Bei der Festlegung des Zinssatzes im Finanzierungsteil des Geschäfts hingegen schlägt VWFS seinen eigenen Finanzierungskosten eine Marge für Gemeinkosten, eine Gewinnmarge und eine Wertberichtigung für uneinbringliche Forderungen auf. Nach der von VWFS für Geschäfte dieser Art angewandten Buchhaltung ist der den Zinsen entsprechende Rückzahlungsanteil Teil des Umsatzes, nicht jedoch der Teil, der der Rückzahlung des Fahrzeugkaufpreises entspricht.
- 14 Zwischen den Parteien ist unstreitig, dass nach dem Recht des Vereinigten Königreichs ein Ratenkaufvertrag zwar ein einziger geschäftlicher Vorgang ist, jedoch unterschiedliche Dienste beinhaltet, unter anderem die – steuerbare – Bereitstellung eines Fahrzeugs und die – steuerbefreite – Gewährung eines Kredits.
- 15 Was die von VWFS auf ihre Gesamttätigkeit entrichtete Vorsteuer angeht, so betrifft ein Teil davon ausschließlich entweder steuerbare oder steuerbefreite Umsätze, während der andere Teil beiderlei Umsatzarten betrifft. Diese letztgenannte Mehrwertsteuerart wird im Vereinigten Königreich als „verbleibende“ Mehrwertsteuer bezeichnet. Konkret geht es dabei um allgemeine Kosten der täglichen Verwaltung, wie Kosten für Fortbildung, Einstellung und Verpflegung des Personals, Unterhaltung und Verbesserung der IT-Infrastruktur sowie Räumlichkeiten und Büroartikel. Da VWFS ein teilweise steuerbefreites Unternehmen ist, streiten die Parteien darüber, inwieweit VWFS diese verbleibende Mehrwertsteuer abziehen kann.
- 16 Zur Ermittlung der Höhe der abzugsfähigen Vorsteuer kam VWFS mit der Steuerverwaltung überein, eine „Sondermethode bei Teilbefreiung“ anzuwenden. Danach ist die Vorsteuer auf ausschließlich für steuerbare Umsätze aufgewendete Kosten abzugsfähig, die Vorsteuer auf ausschließlich für steuerbefreite Umsätze aufgewendete Kosten hingegen nicht.
- 17 Am 2. Februar 2007 schlug VWFS in einem Schreiben der Steuerverwaltung vor, im Rahmen dieser Sondermethode die verbleibende Vorsteuer zwischen den unterschiedlichen Geschäftsbereichen insbesondere umsatzbezogen aufzuteilen; der Umsatz würde jedoch ohne Berücksichtigung des Wertes der mit Ratenkaufverträgen verkauften Fahrzeuge berechnet. Mit einer Sondermethode würde sodann die für jeden Bereich abzugsfähige verbleibende Vorsteuer ermittelt.
- 18 Der Rechtsstreit zwischen der Steuerverwaltung und VWFS betrifft die Frage, in welchem Umfang die auf den Geschäftsbereich Einzelhandel entfallende verbleibende Mehrwertsteuer nach dieser Sondermethode von VWFS für steuerbare Umsätze in diesem Geschäftsbereich „verwendet wird oder zu verwenden ist“.

- 19 VWFS schlägt vor, von dem Verhältnis zwischen der Anzahl der steuerbaren Umsätze und der Gesamtzahl an Umsätzen in diesem Bereich auszugehen. Demnach bestünden Ratenkaufgeschäfte aus zwei unterschiedlichen Umsätzen, einem steuerbaren und einem steuerbefreiten; die Anzahl an Umsätzen entspräche nicht der Anzahl an Verträgen, sondern der der – üblicherweise monatlichen – vertraglichen Zahlungen.
- 20 Die Steuerverwaltung hingegen ist der Ansicht, dass jeder auf die Ratenkaufverträge entfallende Betrag an verbleibender Mehrwertsteuer je nach Wert des betreffenden Umsatzes auf die steuerbaren und die steuerbefreiten Umsätze aufzuteilen sei, wobei der Anfangswert des Fahrzeugs bei Lieferung außer Acht gelassen werde. Da der Wert des Ratenkaufgeschäfts damit weitgehend auf die steuerbefreite Kreditgewährung entfallen würde, wäre nur der Teil der verbleibenden Mehrwertsteuer erstattungsfähig, der dem Wert der anderen im Rahmen der Ratenkaufverträge getätigten steuerbaren Umsätze entspräche, wie etwa die Erledigungs- und die Kaufoptionsgebühren.
- 21 Am 16. Juni 2008 erließ die Steuerbehörde einen Steuerbescheid über die auf Grundlage ihrer Auslegung des Abzugsrechts von VWFS geschuldete Mehrwertsteuer. Am 30. September 2008 erließ sie einen Bescheid zur Festsetzung der Besteuerungsgrundlage.
- 22 VWFS focht diesen Steuerbescheid beim First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) an, das der Klage mit Urteil vom 18. August 2011 stattgab.
- 23 Die Steuerverwaltung legte beim Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Gericht zweiter Instanz [Kammer für Steuer- und Finanzsachen], Vereinigtes Königreich) ein Rechtsmittel ein, dem mit Urteil vom 12. November 2012 stattgegeben wurde.
- 24 Dem von VWFS beim Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Rechtsmittelgericht [England und Wales] [Zivilabteilung], Vereinigtes Königreich) eingelegten Rechtsmittel wurde mit Urteil vom 28. Juli 2015 stattgegeben.
- 25 Das vorliegende Gericht, der Supreme Court of the United Kingdom (Oberster Gerichtshof des Vereinigten Königreichs), ließ das von der Steuerverwaltung eingelegte Rechtsmittel am 23. Dezember 2015 zu. Am 3. November 2016 wurde darüber mündlich verhandelt.
- 26 Unter diesen Umständen hat der Supreme Court of the United Kingdom (Oberster Gerichtshof des Vereinigten Königreichs) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Hat der Steuerpflichtige, wenn die Ratenkaufgeschäften (die sich aus steuerbefreiten Kreditleistungen und steuerbaren Fahrzeuglieferungen zusammensetzen) zugeordneten Gemeinkosten nur in den Preis der steuerbefreiten Kreditleistungen des Steuerpflichtigen eingeflossen sind, ein Recht, die gesamte oder einen Teil der auf diese Kosten entstandenen Vorsteuer in Abzug zu bringen?
 2. Wie sind die Ausführungen in Rn. 31 des Urteils vom 8. Juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), und konkret die Erklärung auszulegen, dass die allgemeinen Kosten „Teil der Gemeinkosten des Steuerpflichtigen [sind] und damit zu den Preiselementen aller Produkte eines Unternehmens [gehören]“?
- Insbesondere:
- a) Ist die betreffende Textpassage so auszulegen, dass ein Mitgliedstaat jeder Leistung stets einen gewissen Vorsteuerbetrag nach einer Sondermethode gemäß Art. 173 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie zuzuordnen hat?

- b) Ist dies auch dann der Fall, wenn die Gemeinkosten nach den tatsächlichen Verhältnissen nicht in den Preis der von dem Unternehmen erbrachten steuerbaren Leistungen einfließen?
3. Hat der Umstand, dass die Gemeinkosten zumindest in gewissem Umfang tatsächlich bei der Vornahme steuerbarer Fahrzeuglieferungen verwendet worden sind,
- a) zur Folge, dass ein Teil der Vorsteuer auf diese Kosten in Abzug gebracht werden können muss?
- b) Ist dies auch dann der Fall, wenn die tatsächlichen Verhältnisse so sind, dass die Gemeinkosten nicht in den Preis der steuerbaren Fahrzeuglieferungen einfließen?
4. Kann es grundsätzlich gerechtfertigt sein, die steuerbaren Fahrzeuglieferungen (oder ihren Wert) außer Acht zu lassen, um zu einer Sondermethode im Sinne von Art. 173 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie zu gelangen?

Zu den Vorlagefragen

- 27 Mit seinen vier Fragen, die zusammen zu behandeln sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 168 und Art. 173 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass zum einen die Gemeinkosten für Ratenkaufgeschäfte mit beweglichen Sachen – wie die im Ausgangsverfahren streitigen Geschäfte – selbst dann, wenn sie nicht in den vom Kunden für die Bereitstellung der betreffenden Ware geschuldeten Betrag – also in den steuerbaren Umsatzanteil – eingerechnet werden, sondern in den für die Finanzierung des Geschäfts geschuldeten Zinsbetrag – also in den steuerbefreiten Umsatzanteil –, trotzdem für Zwecke der Mehrwertsteuer ein Kostenelement dieser Bereitstellung darstellen, und dass zum anderen die Mitgliedstaaten eine Aufteilungsmethode anwenden können, die den Anfangswert der betreffenden Ware bei Bereitstellung außer Acht lässt.

Vorbemerkungen

- 28 Zunächst ist zu bestimmen, ob die verschiedenen mit Ratenkäufen verbundenen Umsätze wie die im Ausgangsverfahren streitigen, nämlich Kreditgewährung und Bereitstellung von Fahrzeugen, für Zwecke der Mehrwertsteuer als jeweils eigene, getrennt steuerbare Umsätze oder als aus mehreren Teilen bestehende einheitliche komplexe Umsätze zu behandeln sind.
- 29 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst (Urteil vom 18. Januar 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 30 Der Gerichtshof hat außerdem festgestellt, dass sich aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, dass jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist, und dass ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf. Ein einheitlicher Umsatz liegt vor, wenn die Leistung des Steuerpflichtigen aus zwei oder mehreren Elementen oder Handlungen besteht, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 14. April 2016, Gabarel, C-555/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:272, Rn. 44, und Urteil vom 4. Oktober 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, Rn. 37 und 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 31 Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteil vom 18. Januar 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 32 Ob es sich in einem konkreten Fall so verhält, haben im Rahmen der mit Art. 267 AEUV errichteten Zusammenarbeit die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (Urteil vom 10. März 2011, Bog u. a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, EU:C:2011:135, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 Zur Klärung der Frage, ob ein geschäftlicher Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer mehrere voneinander unabhängige Leistungen oder eine einheitliche Leistung darstellt, hat das nationale Gericht unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Zwecks dieses Umsatzes und des Interesses der Leistungsempfänger die typischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Dezember 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, Rn. 28 und 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 34 Im vorliegenden Fall ist das vorlegende Gericht der Ansicht, die Fahrzeug-Ratenkaufverträge bestünden je aus unterschiedlichen Leistungen, nämlich zum einen der Bereitstellung des Fahrzeugs und zum anderen der Kreditgewährung. Weder der Vorlageentscheidung noch den vor dem Gerichtshof abgegebenen Erklärungen ist zu entnehmen, dass diese Qualifikation nicht in Übereinstimmung mit den genannten Kriterien vorgenommen worden wäre.
- 35 Wie insbesondere von der Regierung des Vereinigten Königreichs angeführt, erscheint diese Aufteilung des Ratenkaufgeschäfts vereinbar mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach die Ausnahmen nach Art. 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie zwar eng auszulegen sind, der Ausdruck „Gewährung und Vermittlung von Krediten“ im Sinne von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b aber gleichwohl nicht nur Darlehen und Kredite von Banken und Finanzinstituten betreffen kann, da über die Identität des Kreditgebers bzw. -nehmers aber nichts näher bestimmt ist.
- 36 Demnach kann ein gegen Verzinsung gewährter Zahlungsaufschub bei Erwerb eines Gegenstands als steuerfreie Kreditgewährung im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden, solange die Zinszahlung nicht Teil der Gegenleistung für die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung, sondern das Entgelt für diesen Kredit ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. Oktober 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, Rn. 12, 13 und 19).

Zur Berechnungsmethode des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs

- 37 Zur Beantwortung der gestellten und in Rn. 27 des vorliegenden Urteils umformulierten Fragen ist auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Entstehung und Tragweite des Vorsteuerabzugsrechts einzugehen.
- 38 Der Gerichtshof hat entschieden, dass nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie ein Steuerpflichtiger die entrichtete Vorsteuer grundsätzlich abziehen darf, wenn die zur Begründung des Abzugsrechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen bei einem Ausgangsumsatz für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet und bei einem Eingangsumsatz von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Juni 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, Rn. 34 und 35).

- 39 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist dieses Recht des Steuerpflichtigen ein fundamentaler Grundsatz des durch die Rechtsvorschriften der Europäischen Union geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, so dass es ein integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Juni 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, Rn. 30 und 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 40 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 folglich völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 22. Juni 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, Rn. 32).
- 41 Nach ständiger Rechtsprechung muss außerdem grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, bestehen, damit der Steuerpflichtige die Vorsteuer abziehen darf und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Vorsteuer setzt voraus, dass die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (Urteil vom 14. September 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 42 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 (Urteil vom 14. September 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 43 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass die im Ausgangsverfahren streitigen Gemeinkosten nicht nur mit Teilen, sondern mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit von VWFS direkt und unmittelbar zusammenhängen. An dieser Tatsachenfeststellung ändert nichts, dass VWFS diese Kosten nicht in den Preis der steuerbaren, sondern nur in den der steuerbefreiten Umsätze eingerechnet haben soll.
- 44 Soweit diese Gemeinkosten zumindest teilweise tatsächlich mit Blick auf die Bereitstellung der Fahrzeuge – ein steuerbarer Umsatz -aufgewendet wurden, sind sie als solche Kostenelemente dieser Umsätze. Daher besteht grundsätzlich nach den Erwägungen in den Rn. 38 bis 42 des vorliegenden Urteils ein Recht auf Vorsteuerabzug.
- 45 In Bezug darauf, dass die im Ausgangsverfahren streitigen Gemeinkosten nicht offensichtlich im Preis der steuerbaren Bereitstellung der Fahrzeuge zutage treten, ist darauf hinzuweisen, dass das mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit erzielte Ergebnis im Hinblick auf das Abzugsrecht unerheblich ist, solange die Tätigkeit selbst der Mehrwertsteuer unterliegt (Urteil vom 22. Juni 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 46 Der Gerichtshof hat nämlich bereits entschieden, dass das Vorsteuerabzugsrecht zu gewährleisten ist, ohne es an ein Kriterium wie das Ergebnis der Wirtschaftstätigkeit des Steuerpflichtigen zu knüpfen, im Einklang mit Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach als Steuerpflichtiger gilt, „wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis ausübt“ (Urteil vom 5. Juli 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, Rn. 44).
- 47 Der Umfang des Vorsteuerabzugsrechts ändert sich jedoch je nach der beabsichtigten Verwendung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen. Während nämlich der Steuerpflichtige bei ausschließlich für besteuerte Umsätze bestimmten Gegenständen und Dienstleistungen die gesamte Steuer auf den Erwerb bzw. die Lieferung dieser Gegenstände und Dienstleistungen abziehen darf, ist nach Art. 173 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei zur gemischten Verwendung bestimmten Gegenständen und Dienstleistungen das Abzugsrecht auf den Mehrwertsteuerteil beschränkt, der auf den Betrag der mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Gegenstände oder Dienstleistungen ausgeführten Umsätze entfällt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Juni 2016, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, Rn. 25).
- 48 Da hier die auf den Einzelhandelsbereich der VWFS entfallenden Gemeinkosten Gegenstände und Dienstleistungen betreffen, die sowohl für steuerbare als auch für steuerbefreite Umsätze verwendet werden, ist nach den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie ein *Pro-rata*-Satz des Vorsteuerabzugs festzulegen.
- 49 Grundsätzlich wird nach Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie der *Pro-rata*-Satz des Vorsteuerabzugs gemäß den Art. 174 und 175 dieser Richtlinie für die Gesamtheit der von dem Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze umsatzbezogen festgelegt.
- 50 Jedoch können nach Art. 173 Abs. 2 Buchst. c dieser Richtlinie die Mitgliedstaaten dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen.
- 51 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs können die Mitgliedstaaten dank dieser Bestimmung hinsichtlich eines bestimmten Umsatzes eine andere Aufteilungsmethode oder einen anderen Aufteilungsschlüssel als die Umsatzmethode anwenden, vorausgesetzt, diese Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs als die Umsatzmethode (Urteil vom 8. November 2012, *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 24).
- 52 So hat jeder Mitgliedstaat, der es dem Steuerpflichtigen gestattet oder ihn verpflichtet, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen, darauf zu achten, dass die Modalitäten für die Berechnung des Abzugsrechts auf Genaueste die Feststellung des Teils der Mehrwertsteuer erlauben, der auf zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze entfällt. Der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnende Grundsatz der Neutralität verlangt nämlich, dass die Modalitäten für die Berechnung des Vorsteuerabzugs objektiv den tatsächlichen Anteil der beim Erwerb gemischt genutzter Gegenstände und Dienstleistungen angefallenen Ausgaben widerspiegeln, der auf zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze entfällt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Juli 2014, *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, Rn. 30 und 31).
- 53 Der Gerichtshof verlangt jedoch nicht, dass die gewählte Methode zwingend die genauestmögliche sein müsste, sondern dass sie, wie in Rn. 51 des vorliegenden Urteils angeführt, ein präziseres Ergebnis gewährleistet als das, das sich aus der Anwendung des Umsatzschlüssels ergäbe (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Juni 2016, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, Rn. 33).

- 54 In Rn. 33 des Urteils vom 10. Juli 2014, *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056), hat der Gerichtshof in Bezug auf Leasinggeschäfte einer Bank für die Automobilbranche zwar entschieden, dass – vorbehaltlich der Überprüfung durch das nationale Gericht –, auch wenn solche Geschäfte einer Bank die Nutzung bestimmter gemischt genutzter Gegenstände oder Dienstleistungen, wie Gebäude, Strom oder bestimmte bereichsübergreifende Dienstleistungen erfordern können, diese Nutzung meist hauptsächlich durch die Finanzierung und die Verwaltung der zwischen dem Leasinggeber und den Kunden geschlossenen Verträge bedingt ist und nicht durch die Bereitstellung der Fahrzeuge.
- 55 In Rn. 34 dieses Urteils hat der Gerichtshof entschieden, dass unter diesen bestimmten Umständen die Berechnung des Abzugsrechts mit der Umsatzmethode – die die Beträge berücksichtigt, die auf den Anteil der vom Kunden für die Fahrzeugbereitstellung gezahlten Leasingraten entfallen – zu einer weniger präzisen Bestimmung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs führt als die Methode, bei der allein der den Zinsen – also der Gegenleistung für die vom Leasinggeber im Zusammenhang mit der Vertragsfinanzierung und -verwaltung getragenen Kosten – entsprechende Anteil der Leasingraten zugrunde gelegt wird, da die gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen bei Leasinggeschäften für die Automobilbranche hauptsächlich für die Vertragsfinanzierung und -verwaltung genutzt werden.
- 56 Aus der Argumentation des Gerichtshofs zu den in der Rechtssache *Banco Mais* (Urteil vom 10. Juli 2014, C-183/13, EU:C:2014:2056) streitigen Leasinggeschäften lässt sich jedoch nicht ableiten, dass Art. 173 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten generell erlaubt, auf sämtliche ähnlichen Umsätze in der Automobilbranche, wie die im Ausgangsverfahren streitigen Ratenkaufgeschäfte, eine Aufteilungsmethode anzuwenden, die den Fahrzeugwert bei Bereitstellung nicht berücksichtigt.
- 57 Das in Rn. 39 des vorliegenden Urteils angeführte Abzugsrecht ist ein fundamentaler Grundsatz; wenn die Modalitäten für die Berechnung des Abzugs die tatsächliche, nicht unerhebliche Verwendung eines Teils der Gemeinkosten für abzugsberechtigende Umsätze nicht berücksichtigen, dann spiegeln sie den tatsächlichen Teil der für den Erwerb von gemischt genutzten Gegenständen und Dienstleistungen getätigten, auf diese Umsätze entfallenden Ausgaben nicht objektiv wider. Demnach gewährleisten solche Modalitäten keine präzisere Aufteilung als die auf dem Umsatzschlüssel beruhende Berechnungsmethode.
- 58 Im vorliegenden Fall obliegt es dem nationalen Gericht, in Bezug auf die von der Steuerverwaltung angewendete Methode zur Berechnung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs zu überprüfen, dass sie die tatsächliche, nicht unerhebliche Verwendung eines Teils der Gemeinkosten für abzugsberechtigende Umsätze berücksichtigt.
- 59 Nach alledem ist auf die gestellten Fragen zu antworten, dass Art. 168 und Art. 173 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass zum einen Gemeinkosten für Ratenkaufgeschäfte mit beweglichen Sachen – wie die im Ausgangsverfahren streitigen Geschäfte – selbst dann, wenn sie nicht in den vom Kunden für die Bereitstellung der betreffenden Ware geschuldeten Betrag – also in den steuerbaren Umsatzanteil – eingerechnet werden, sondern in den für die Finanzierung des Geschäfts geschuldeten Zinsbetrag – also in den steuerbefreiten Umsatzanteil –, trotzdem für Zwecke der Mehrwertsteuer ein Kostenelement dieser Bereitstellung darstellen, und dass zum anderen die Mitgliedstaaten nicht berechtigt sind, eine Aufteilungsmethode anzuwenden, die den Anfangswert der betreffenden Ware bei Bereitstellung außer Acht lässt, weil diese Methode keine präzisere Aufteilung als die auf dem Umsatzschlüssel beruhende Methode gewährleistet.

Kosten

- 60 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 (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 168 und Art. 173 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass zum einen Gemeinkosten für Ratenkaufgeschäfte mit beweglichen Sachen – wie die im Ausgangsverfahren streitigen Geschäfte – selbst dann, wenn sie nicht in den vom Kunden für die Bereitstellung der betreffenden Ware geschuldeten Betrag – also in den steuerbaren Umsatzanteil – eingerechnet werden, sondern in den für die Finanzierung des Geschäfts geschuldeten Zinsbetrag – also in den steuerbefreiten Umsatzanteil –, trotzdem für Zwecke der Mehrwertsteuer ein Kostenelement dieser Bereitstellung darstellen, und dass zum anderen die Mitgliedstaaten nicht berechtigt sind, eine Aufteilungsmethode anzuwenden, die den Anfangswert der betreffenden Ware bei Bereitstellung außer Acht lässt, weil diese Methode keine präzisere Aufteilung als die auf dem Umsatzschlüssel beruhende Methode gewährleistet.

Unterschriften