Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

12. September 2013*

„Mehrwertsteuer — Sechste Richtlinie 77/388/EWG — Art. 17 und 19 — Vorsteuerabzug — Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen sowohl für besteuerte Umsätze als auch für von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze — Pro-rata-Abzug — Berechnung des Pro-rata-Satzes — Zweigniederlassungen in anderen Mitgliedstaaten oder Drittstaaten — Nichtberücksichtigung ihres Umsatzes“

In der Rechtssache C-388/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Conseil d'État (Frankreich) mit Entscheidung vom 11. Juli 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 22. Juli 2011, in dem Verfahren

Le Crédit Lyonnais

gegen

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter A. Borg Barthet, M. Ilešič und J.-J. Kasel (Berichterstatter) sowie der Richterin M. Berger,

Generalanwalt: P. Cruz Villalón,

Kanzler: V. Tourrès, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 27. September 2012,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— von Le Crédit Lyonnais, vertreten durch C. Aldebert, E. Ashworth und C. Reinbold, avocats,

— der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und J.-S. Pilczer als Bevollmächtigte,

— der zyprischen Regierung, vertreten durch E. Symeonidou als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch L. Seeboruth und A. Robinson als Bevollmächtigte im Beistand von R. Hill, Barrister,

* Verfahrenssprache: Französisch.

— der Europäischen Kommission, vertreten durch C. Soulay und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 28. Februar 2013

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 17 Abs. 2, 3, und 5 sowie von Art. 19 Abs. 1 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. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Le Crédit Lyonnais (im Folgenden: LCL), einem Kreditinstitut mit Sitz in Frankreich, und dem französischen Staat wegen der Berechnung des für LCL für die Zeit vom 1. Januar 1988 bis 31. Dezember 1990 geltenden *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

…“

4 Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie sieht vor:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.“

5 Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.“

6 Art. 13 Teil B der Sechsten Richtlinie lautet:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

…

d) die folgenden Umsätze:

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

2. die Vermittlung und die Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber,

3. die Umsätze – einschließlich der Vermittlung – im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, mit Ausnahme der Einziehung von Forderungen,

4. die Umsätze – einschließlich der Vermittlung –, die sich auf Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind, mit Ausnahme von Sammlerstücken einschließlich der Banknoten; als Sammlerstücke gelten Münzen aus Gold, Silber oder anderem Metall sowie Banknoten, die normalerweise nicht als gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werden oder die von numismatischem Interesse sind,

5. die Umsätze – einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung –, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, mit Ausnahme von

— Warenpapieren,

— Rechten oder Wertpapieren im Sinne von Artikel 5 Absatz 3,

6. die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften.

…“

7 Art. 17 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(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,

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist,

c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a), Artikel 6 Absatz 3 geschuldet wird.

(3) Die Mitgliedstaaten gewähren jedem Steuerpflichtigen darüber hinaus den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden für Zwecke:

a) seiner Umsätze, die sich aus den im Ausland ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären;

b) seiner nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe i), Artikel 15 und Artikel 16 Absatz 1 Teile B, C und D und Absatz 2 befreiten Umsätze;

c) seiner nach Artikel 13 Teil B Buchstaben a) und d) Nummern 1 bis 5 befreiten Umsätze, wenn der Leistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit zur Ausfuhr in ein Land außerhalb der Gemeinschaft bestimmten Gegenständen zusammenhängen.

…

(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 Abzug 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.

…“

8 Art. 19 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie lautet:

„(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 nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 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. Die Mitgliedstaaten können in den Nenner auch die Subventionen einbeziehen, die nicht in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a) genannt sind.

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

(2) In Abweichung von Absatz 1 bleibt der Umsatzbetrag bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs außer Ansatz, der auf die Lieferung von Investitionsgütern entfällt, die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden. Außer Ansatz bleiben auch die Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücks- und Finanzgeschäfte sowie die in Artikel 13 Teil B Buchstabe d genannten Umsätze, wenn es sich um Hilfsumsätze handelt. Machen die Mitgliedstaaten von der in Artikel 20 Absatz 5 vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch, keine Berichtigung in Bezug auf Investitionsgüter zu verlangen, so können sie Verkäufe von Investitionsgütern bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs berücksichtigen.“

Die französische Regelung

9 In Art. 271 des Code général des impôts (allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) in seiner im entscheidungserheblichen Zeitraum maßgeblichen Fassung hieß es:

„(4) Für die folgenden Umsätze besteht das Recht zum Vorsteuerabzug unter denselben Voraussetzungen, wie wenn sie der Mehrwertsteuer unterlägen:

…

b) Bank- und Finanzdienstleistungen, die gemäß Art. 261 C Nr. 1 Buchst. a bis e von der Steuer befreit sind, wenn sie an Personen erbracht werden, die außerhalb der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft wohnhaft oder niedergelassen sind, oder wenn sie sich auf die Ausfuhr von Waren in andere Länder als die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft beziehen.“

10 In Art. 212 des Anhangs II des CGI hieß es:

„Die Steuerpflichtigen, die nicht ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze ausführen, dürfen von der Mehrwertsteuer, mit der die das Anlagevermögen darstellenden Gegenstände belastet waren, einen Anteil abziehen, dessen Höhe durch die Multiplikation des Betrages dieser Steuer mit dem Bruch ermittelt wird, der das Verhältnis zwischen den Jahreseinnahmen aus zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen und den Jahreseinnahmen aus sämtlichen ausgeführten Umsätzen ausdrückt …“

11 Art. 213 des Anhangs II des CGI lautete:

„Unterliegen die Tätigkeitsbereiche eines Steuerpflichtigen hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht denselben Vorschriften, so sind sie für die Ausübung des Rechts auf Steuerabzug Gegenstand getrennter Konten.

Jedes Gebäude, jeder Gebäudekomplex und jeder Teil eines Gebäudes, das oder der aus vermieteten Sozialwohnungen besteht, deren Bereitstellung als solche gemäß dem letzten Absatz des Art. 257 Nr. 7 Ziff. 1 Buchst. c des CGI steuerpflichtig ist, stellt einen Tätigkeitsbereich dar.

Der Betrag der abziehbaren Steuer für Gegenstände, die mehreren Tätigkeitsbereichen zugeordnet sind, wird anhand des in Art. 212 vorgesehenen Verhältnisses bestimmt."

12 Art. 219 des Anhangs II des CGI bestimmte:

„Die Steuerpflichtigen, die nicht ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze ausführen, dürfen von der Mehrwertsteuer, mit der eben diese Gegenstände und Dienstleistungen belastet sind, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen einen Anteil abziehen:

a) Wenn diese Gegenstände und Dienstleistungen ausschließlich für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ist die auf ihnen lastende Mehrwertsteuer abziehbar;

b) wenn sie ausschließlich für Umsätze verwendet werden, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ist die auf ihnen lastende Mehrwertsteuer nicht abziehbar;

c) wenn sie sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist ein Teil der auf ihnen lastenden Mehrwertsteuer abziehbar. Dieser Bruchteil bestimmt sich nach Maßgabe der in den Art. 212 bis 214 festgelegten Bedingungen."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

13 LCL ist ein Kreditinstitut, das seine Hauptniederlassung in Frankreich und Zweigniederlassungen in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union sowie in Drittstaaten hat.

14 Nach einer Steuerprüfung betreffend den Zeitraum 1. Januar 1988 bis 31. Dezember 1989 und zwei Nachforderungsbescheiden verlangte die Steuerverwaltung von LCL für den genannten Zeitraum u. a. die Nachzahlung von Mehrwertsteuer. Die Nachzahlung war auf die Entscheidung der Steuerverwaltung zurückzuführen, anders als LCL in ihren Steuererklärungen die Zinsbeträge der Darlehen, die die Hauptniederlassung von LCL ihren Zweigniederlassungen mit Sitz außerhalb Frankreichs gewährt hatte, im Zähler und im Nenner des in Art. 212 des Anhangs II des CGI für den Vorsteuerabzug vorgesehenen *Pro-rata*-Satzes nicht zu berücksichtigen.

15 Am 20. Juli 1994 legte LCL gegen die Aufforderung zur Nachzahlung einen ersten Einspruch mit der Begründung ein, dass die fraglichen Zinsbeträge bei der Berechnung des *Pro-rata*-Satzes für den Vorsteuerabzug berücksichtigt werden dürften. Am 31. Dezember 1996 legte sie einen zweiten Einspruch ein, mit dem sie die für die fraglichen Zeiten und die in den Jahren 1990 und 1991 für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 1990 ihres Erachtens zu viel gezahlten Beträge mit der Begründung zurückverlangte, dass, wenn die von der Hauptniederlassung den Zweigniederlassungen in Rechnung gestellten Zinsen nicht berücksichtigt werden könnten, weil die Hauptniederlassung und ihre ausländischen Zweigniederlassungen eine Einheit bildeten, die Einnahmen aus den Umsätzen, die Letztere mit Dritten erzielten, als ihre Einnahmen anzusehen und bei der Berechnung des auf sie angewandten *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs zu berücksichtigen seien.

16 Nachdem die Steuerverwaltung diese Einsprüche zurückgewiesen hatte, erhob LCL Klage beim Tribunal administratif de Paris. Mit Urteil vom 5. Oktober 2004 wies dieses Gericht die Klage ab. Die von LCL gegen diese Entscheidung eingelegte Berufung wurde ebenfalls zurückgewiesen, woraufhin sie beim Conseil d'État Kassationsbeschwerde einlegte.

17 LCL stützt dieses Rechtsmittel darauf, dass bei der Festlegung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs für die Ausgaben der Hauptniederlassung die Einnahmen ihrer Zweigniederlassungen in den anderen Mitgliedstaaten der Union und in Drittstaaten zu berücksichtigen seien, weil diese Zweigniederlassungen gemäß dem Urteil vom 23. März 2006, FCE Bank (C-210/04, Slg. 2006, I-2803), aufgrund ihrer Beziehungen zur Hauptniederlassung mit dieser zusammen einen einzigen Steuerpflichtigen bildeten.

18 Nach Ansicht von LCL hat die Cour administrative d'appel de Paris mit der Feststellung, dass zum einen die in einem Mitgliedstaat der Union ansässigen Zweigniederlassungen ihrerseits mehrwertsteuerpflichtig seien und bei der Berechnung ihres eigenen *Pro-rata*-Abzugs die genannten Einnahmen berücksichtigten, so dass diese nicht erneut ein Recht auf Vorsteuerabzug für die Hauptniederlassung begründeten, und dass zum anderen die Zweigniederlassungen mit Sitz außerhalb der Union, die möglicherweise entweder nicht mehrwertsteuerpflichtig seien oder anderen Regelungen unterlägen, für die Zwecke der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug „verschiedene Tätigkeitsbereiche" darstellten, eine Auslegung gewählt, die mit dem gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Bereich der Mehrwertsteuer unvereinbar sei.

19 Unter diesen Umständen hat der Conseil d'État das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Können die Art. 17 Abs. 2 und 5 und Art. 19 der Sechsten Richtlinie dahin ausgelegt werden, dass für die Berechnung des dort festgelegten *Pro-rata*-Satzes eine in einem Mitgliedstaat ansässige Hauptniederlassung einer Gesellschaft die Einnahmen, die von ihren Zweigniederlassungen in einem anderen Mitgliedstaat erzielt werden, berücksichtigen muss und umgekehrt diese Zweigniederlassungen sämtliche Einnahmen, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen und von der Gesellschaft erzielt werden, berücksichtigen müssen?

2. Gilt dasselbe auch für Zweigniederlassungen außerhalb der Europäischen Union, insbesondere hinsichtlich des Rechts auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 17 Abs. 3 Buchst. a und c im Fall von Bank- und Finanzdienstleistungen gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nrn. 1 bis 5, die für Leistungsempfänger erbracht werden, die außerhalb der Union ansässig sind?

3. Kann die Antwort auf die ersten beiden Fragen in Abhängigkeit von den in Art. 17 Abs. 5 letzter Unterabsatz eröffneten Möglichkeiten, insbesondere im Hinblick auf die Bildung verschiedener Tätigkeitsbereiche, in den Mitgliedstaaten unterschiedlich ausfallen?

4. Falls eine der beiden ersten Fragen zu bejahen ist: Ist zum einen die Anwendung eines solchen *Pro-rata*-Satzes für die Berechnung des Vorsteuerabzugs auf die Mehrwertsteuer zu begrenzen, die auf den Ausgaben lastet, die die Hauptniederlassung der Gesellschaft für die ausländischen Zweigniederlassungen tätigt, und hat zum anderen die Berücksichtigung der im Ausland erzielten Einnahmen nach den im Staat der Zweigniederlassung oder nach den im Staat der Hauptniederlassung anwendbaren Regelungen zu erfolgen?

Zu den Vorlagefragen

Erste Frage

20 Zunächst ist daran zu erinnern, dass es nach ständiger Rechtsprechung im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit mit den nationalen Gerichten Aufgabe des Gerichtshofs ist, dem vorlegenden Gericht eine für die Entscheidung des bei diesem anhängigen Verfahrens sachdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat er die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren (vgl. u. a. Urteil FCE Bank, Randnr. 21).

21 Das vorlegende Gericht möchte mit seiner ersten Frage wissen, wie zum einen der *Pro-rata*-Satz des Vorsteuerabzugs der Hauptniederlassung einer in Frankreich ansässigen Gesellschaft und zum anderen der *Pro-rata*-Satz des Vorsteuerabzugs der außerhalb dieses Mitgliedstaats ansässigen Zweigniederlassungen dieser Gesellschaft zu bestimmen ist. Da sich das Ausgangsverfahren lediglich auf die Bestimmung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs für die steuerpflichtige Hauptniederlassung bezieht, dient es nicht der Sache, im Einzelnen auf die Berechnung der *Pro-rata* -Sätze des Vorsteuerabzugs einzugehen, der für die außerhalb dieses Staates ansässigen Zweigniederlassungen dieser Gesellschaft gilt.

22 Deshalb ist die erste Frage so zu verstehen, dass mit ihr geklärt werden soll, ob die Art. 17 Abs. 2 und 5 und Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass eine Gesellschaft, deren Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat ansässig ist, für die Bestimmung des für sie geltenden *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs den Umsatz berücksichtigen kann, den ihre in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Zweigniederlassungen erzielt haben.

23 Für die Beantwortung dieser Frage ist zu beachten, dass bei der Bestimmung der Bedeutung einer Vorschrift des Unionsrechts sowohl deren Wortlaut als auch ihr Zusammenhang und ihre Ziele zu berücksichtigen sind (vgl. u. a. Urteil vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Slg. 2009, I-10567, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass der Wortlaut von Art. 17 Abs. 2 und 5 sowie von Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie allein nicht die Feststellung trägt, dass eine Gesellschaft, deren Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat ansässig ist, für die Bestimmung des für sie geltenden *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs den Umsatz berücksichtigen kann, den ihre in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Zweigniederlassungen erzielt haben.

25 Was den Kontext dieser Vorschriften und ihre Ziele angeht, ist daran zu erinnern, dass die Art. 17 und 19 der Sechsten Richtlinie zu deren Abschnitt XI „Vorsteuerabzug“ gehören.

26 Das in den Art. 17 ff. der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug ist integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden (Urteile vom 6. Oktober 2005, Kommission/Frankreich, C-243/03, Slg. 2005, I-8411, Randnr. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 18. Dezember 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Slg. 2008, I-10409, Randnr. 14).

27 Durch den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. Urteil Royal Bank of Scotland, Randnr. 15 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Insbesondere legt Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie die Regelung fest, die auf das Recht auf Vorsteuerabzug anwendbar ist, wenn sich die Mehrwertsteuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen bezieht, die vom 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“. In einem solchen Fall ist der Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten – besteuerten – Umsätze entfällt (Urteil Royal Bank of Scotland, Randnr. 17).

29 Der Anspruch auf Vorsteuerabzug ist nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie auf der Grundlage eines *Pro-rata*-Satzes zu berechnen, der anhand von Art. 19 der Sechsten Richtlinie ermittelt wird (Urteil Royal Bank of Scotland, Randnr. 18).

30 Da die Berechnung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs Teil der Regelung über den Vorsteuerabzug ist, fallen die Modalitäten dieser Berechnung zusammen mit dieser Regelung in den Geltungsbereich des nationalen Mehrwertsteuerrechts, dem eine Tätigkeit oder ein Umsatz steuerlich zuzuordnen ist.

31 Es ist nämlich Sache der Steuerbehörden jedes Mitgliedstaats, die Methode für die Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug festzulegen, wozu sie durch Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie ermächtigt sind, der ihnen erlaubt, für jeden Tätigkeitsbereich einen besonderen *Pro-rata* -Satz, einen Vorsteuerabzug nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände und Dienstleistungen zu einer bestimmten Tätigkeit oder unter bestimmten Voraussetzungen sogar den Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen (vgl. in diesem Sinne Urteil Royal Bank of Scotland, Randnr. 19).

32 Für die in Randnr. 31 des vorliegenden Urteils getroffene Feststellung spricht im Übrigen die Tatsache, dass sich die Art der Rückzahlung der Mehrwertsteuer - entweder durch Abzug oder durch Erstattung - ausschließlich danach richtet, wo der Steuerpflichtige ansässig ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Juli 2009, Kommission/Italien, C-244/08, Randnrn. 25 und 33).

33 Außerdem bezieht sich der Begriff „Niederlassungsort“ nicht ausschließlich auf die Hauptniederlassung des Steuerpflichtigen, sondern auch auf die möglicherweise in anderen Mitgliedstaaten vorhandenen festen Niederlassungen im Sinne der Sechsten Richtlinie. So ist eine Gesellschaft, die ihre Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat und eine feste Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat hat, aufgrund dieser Tatsache im Hinblick auf die im letztgenannten Staat durchgeführten Tätigkeiten als dort niedergelassen anzusehen und hat keinen Anspruch mehr auf eine Erstattung der dort entrichteten Mehrwertsteuer nach der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11) und der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 326, S. 40). Es ist Sache der festen Niederlassung, bei den Steuerbehörden dieses Staates für dort getätigte Anschaffungen den Vorsteuerabzug geltend zu machen (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Italien, Randnrn. 33 und 35).

34 Da der Gerichtshof entschieden hat, dass eine in einem Mitgliedstaat befindliche feste Niederlassung im Sinne der Sechsten Richtlinie und die in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Hauptniederlassung im Hinblick auf die Mehrwertsteuer als ein einziger Steuerpflichtiger anzusehen sind (Urteil Kommission/Italien, Randnr. 38), folgt daraus, dass ein einziger Steuerpflichtiger außer der in seinem Sitzstaat geltenden Regelung so vielen nationalen Regelungen über den Vorsteuerabzug unterliegt, wie es Mitgliedstaaten gibt, in denen er feste Niederlassungen hat.

35 Da die Modalitäten der Berechnung des *Pro-rata*-Satzes ein wesentlicher Bestandteil der Vorsteuerabzugsregelung sind, kann bei der Berechnung des *Pro-rata*-Satzes, der für die in einem Mitgliedstaat ansässige Hauptniederlassung eines Steuerpflichtigen gilt, der Umsatz, der von allen festen Niederlassungen des genannten Steuerpflichtigen in anderen Mitgliedstaaten erzielt wurde, nicht berücksichtigt werden, ohne sowohl die zweckmäßige Abgrenzung des jeweiligen Geltungsbereichs des nationalen Mehrwertsteuerrechts als auch die Berechtigung des *Pro-rata*-Satzes ernsthaft in Frage zu stellen.

36 Diese Auslegung von Art. 17 Abs. 2 und 5 sowie von Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie steht außerdem mit dem Ziel dieser Vorschriften im Einklang.

37 Hinsichtlich des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer, den die Vorsteuerabzugsregelung umsetzen muss, ist nämlich den Ausführungen des Generalanwalts in den Nrn. 67 bis 69 seiner Schlussanträge folgend festzustellen, dass es nicht erwiesen ist, dass die Wahrung dieses Grundsatzes in dem Fall, dass ein Steuerpflichtiger den *Pro-rata*-Satz des Vorsteuerabzugs, der für seine in einem bestimmten Mitgliedstaat ansässige Hauptniederlassung gilt, unter Berücksichtigung des Umsatzes berechnen darf, den seine in anderen Mitgliedstaaten ansässigen festen Niederlassungen erzielt haben, immerhin besser gewährleistet werden kann als im Fall einer Regelung, nach der ein Steuerpflichtiger in jedem Mitgliedstaat, in dem er eine feste Niederlassung im Sinne der Sechsten Richtlinie hat, für den Vorsteuerabzug einen separaten *Pro-rata*-Satz bestimmen muss.

38 Das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland hat zutreffend darauf hingewiesen, dass eine derartige Bestimmung des *Pro-rata*-Satzes des für die Hauptniederlassung eines Steuerpflichtigen geltenden Vorsteuerabzugs bei sämtlichen Anschaffungen, die der Steuerpflichtige in dem Mitgliedstaat seiner Hauptniederlassung getätigt hat, einen Anstieg des Teils der Mehrwertsteuer zur Folge hätte, den die genannte Hauptniederlassung in Abzug bringen kann, auch wenn einige dieser Anschaffungen in keinem Zusammenhang mit den Tätigkeiten der außerhalb dieses Staates ansässigen festen Niederlassungen stehen. Dadurch würde die Höhe des anwendbaren *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs verfälscht.

39 Würde der *Pro-rata*-Satz des Vorsteuerabzugs derart festgelegt, könnte dies die praktische Wirksamkeit von Art. 5 Abs. 7 Buchst. a und von Art. 6 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie beeinträchtigen, die den Mitgliedstaaten ein gewisses Ermessen einräumen, da sie die Wirkungen der von ihnen getroffenen steuerpolitischen Entscheidungen abschwächen würde.

40 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 17 Abs. 2 und 5 sowie Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass eine Gesellschaft, deren Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat ansässig ist, für die Bestimmung des für sie geltenden *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs nicht den Umsatz berücksichtigen kann, den ihre in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Zweigniederlassungen erzielt haben.

Zweite Frage

41 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob eine Gesellschaft, deren Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat ansässig ist, gemäß Art. 17 Abs. 3 Buchst. a und c der Sechsten Richtlinie für die Bestimmung des für sie geltenden *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs den Umsatz berücksichtigen kann, den ihre in Drittstaaten ansässigen Zweigniederlassungen erzielt haben.

42 Wie sich aus den Randnrn. 30 bis 33 des vorliegenden Urteils ergibt, beruht die Vorsteuerabzugsregelung auf dem Territorialitätsprinzip der geltenden nationalen Vorschriften. Daher sind, wenn ein Steuerpflichtiger eine feste Niederlassung in einem anderen Staat als dem seiner

Hauptniederlassung hat, die von ihm in diesem Staat ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten für die Zwecke der Anwendung der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie als von dieser festen Niederlassung ausgeübte Tätigkeiten anzusehen.

43 Die Sechste Richtlinie enthält weder in ihren Erwägungsgründen noch in ihren Vorschriften einen Anhaltspunkt dafür, dass es Auswirkungen auf die Vorsteuerabzugsregelung, der ein Steuerpflichtiger in dem Mitgliedstaat seiner Hauptniederlassung unterliegt, haben könnte, wenn er außerhalb der Union eine feste Niederlassung hat.

44 Demzufolge kann, wie der Generalanwalt in Nr. 81 seiner Schlussanträge festgestellt hat, in einem Fall wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, dass Dienstleistungen, die außerhalb der Union ansässige feste Niederlassungen an ebenfalls in einem Drittstaat ansässige Empfänger erbringen, als von der Hauptniederlassung selbst erbracht anzusehen seien.

45 Diese Feststellung wird nicht durch das Argument in Frage gestellt, dass eine Gesellschaft, die ihre Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat und eine Zweigniederlassung in einem Drittstaat habe, im Hinblick auf die Mehrwertsteuer dieselbe steuerliche Behandlung erfahren müsse wie eine ebenfalls in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft, die die gleichen Dienstleistungen erbringe, ohne auf eine derartige Zweigniederlassung zurückgreifen zu können, oder die hierzu in dem Drittstaat über eine Tochtergesellschaft verfüge. Diese unterschiedlichen Möglichkeiten spiegeln nämlich klar unterschiedliche Sachverhalte wider und können deshalb nicht dieselbe steuerliche Behandlung erfahren.

46 Hinzu kommt, dass die Steuerpflichtigen die Organisationsstrukturen und die Geschäftsmodelle, die sie als für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten und zur Begrenzung ihrer Steuerlast am besten geeignet erachten, im Allgemeinen frei wählen können (Urteil vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Slg. 2010, I-13805, Randnr. 53).

47 So kann die Wahl eines Unternehmers zwischen steuerfreien Umsätzen und besteuerten Umsätzen auf einer Reihe von Gesichtspunkten, insbesondere auf steuerlichen Überlegungen im Zusammenhang mit dem objektiven Mehrwertsteuersystem, beruhen (vgl. Urteil vom 9. Oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Slg. 2001, I-7257, Randnr. 33).

48 Im Übrigen ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass der Steuerpflichtige, wenn er die Wahl zwischen verschiedenen Umsätzen hat, das Recht hat, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält (vgl. u. a. Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 73, sowie RBS Deutschland Holdings, Randnr. 54).

49 Demnach ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 17 Abs. 3 Buchst. a und c und Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass eine Gesellschaft, deren Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat ansässig ist, für die Bestimmung des für sie geltenden *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs nicht den Umsatz berücksichtigen kann, den ihre in Drittstaaten ansässigen Zweigniederlassungen erzielt haben.

Dritte Frage

50 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat erlaubt, eine Regelung für die Berechnung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs für jeden Tätigkeitsbereich einer steuerpflichtigen Gesellschaft vorzusehen, nach der die Gesellschaft den Umsatz berücksichtigen darf, den eine in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat ansässige Zweigniederlassung erzielt hat.

51 Zur Beantwortung dieser Frage ist daran zu erinnern, dass sich aus dem Wortlaut von Art. 17 Abs. 5 in Verbindung mit Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ergibt, dass die letztgenannte Bestimmung nur auf den *Pro-rata*-Satz des Vorsteuerabzugs nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 verweist und damit nur für den in der ersten dieser beiden Bestimmungen bezeichneten *Pro-rata*-Satz eine detaillierte Berechnungsregel festlegt sowie als Folge davon für den nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Richtlinie durchzuführenden Vorsteuerabzug (vgl. in diesem Sinne Urteile Royal Bank of Scotland, Randnr. 22, und vom 8. November 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, Randnr. 21).

52 Außerdem hat der Gerichtshof entschieden, dass die Sechste Richtlinie keine entsprechenden Hinweise enthält und es daher Sache der Mitgliedstaaten ist, unter Beachtung des Unionsrechts und der Grundsätze, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, Methoden und Regeln für die Berechnung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs festzulegen. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, diese Befugnis unter Berücksichtigung von Zweck und Systematik der Richtlinie wahrzunehmen (vgl. u. a. Urteil BLC Baumarkt, Randnr. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Der Hinweis in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d der Richtlinie auf „Tätigkeitsbereiche“ ist jedoch nicht so auszulegen, dass darunter geografische Gebiete zu verstehen wären.

54 Aus Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie ergibt sich nämlich, dass sich der Begriff „Tätigkeiten“ im Zusammenhang mit der Sechsten Richtlinie auf die verschiedenen Arten wirtschaftlicher Tätigkeiten, wie Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, bezieht.

55 Demzufolge kann ein Mitgliedstaat es einem in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen nicht auf der Grundlage von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie gestatten, bei der Bestimmung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs, der für einen Bereich seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gilt, den Umsatz zu berücksichtigen, den eine außerhalb dieses Staates ansässige feste Niederlassung erzielt hat.

56 Daher ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie es einem Mitgliedstaat nicht erlaubt, für die Berechnung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs für jeden Tätigkeitsbereich einer steuerpflichtigen Gesellschaft eine Regelung vorzusehen, nach der die Gesellschaft den Umsatz berücksichtigen darf, den eine in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat ansässige Zweigniederlassung erzielt hat.

Vierte Frage

57 In Anbetracht der Antworten auf die ersten zwei Fragen erübrigt sich die Antwort auf die vierte Frage.

Kosten

58 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 17 Abs. 2 und 5 sowie Art. 19 Abs. 1 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 eine Gesellschaft, deren**

Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat ansässig ist, für die Bestimmung des für sie geltenden *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs nicht den Umsatz berücksichtigen kann, den ihre in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Zweigniederlassungen erzielt haben.

2. **Art. 17 Abs. 3 Buchst. a und c sowie Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 sind dahin auszulegen, dass eine Gesellschaft, deren Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat ansässig ist, für die Bestimmung des für sie geltenden *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs nicht den Umsatz berücksichtigen kann, den ihre in Drittstaaten ansässigen Zweigniederlassungen erzielt haben.**

3. **Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat nicht erlaubt, für die Berechnung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs für jeden Tätigkeitsbereich einer steuerpflichtigen Gesellschaft eine Regelung vorzusehen, nach der die Gesellschaft den Umsatz berücksichtigen darf, den eine in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat ansässige Zweigniederlassung erzielt hat.**

Unterschriften