Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 3. Mai 2018 [1]

Rechtssache C-153/17

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
gegen
Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

(Vorabentscheidungsersuchen des Supreme Court of the United Kingdom [Oberster Gerichtshof des Vereinigten Königreichs])

„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 Rechts auf Vorsteuerabzug – Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs"

Einleitung

1. Die Parteien des Ausgangsverfahrens sind sich uneinig über das Recht der Beklagten auf Abzug der Vorsteuer, die auf Gegenstände und Dienstleistungen entrichtet wurde, die für die Zwecke ihrer Ratenkaufgeschäfte („hire purchase") verwendet werden [2].

2. Im Rahmen dieses Rechtsstreits scheinen beide Parteien sehr gute Argumente zur Untermauerung ihrer Sichtweisen zu haben. Ich habe jedoch den Eindruck, dass sie bei dieser Diskussion den Elefanten im Raum („elephant in the room") übersehen, um eine bekannte englische Redewendung zu bemühen. Dieser Elefant ist die meiner Ansicht nach falsche steuerliche Einstufung der Ratenkaufverträge im Vereinigten Königreich.

3. Nach den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats werden solche Verträge als zwei verschiedene Umsätze behandelt, wobei der eine die besteuerte Lieferung eines Fahrzeugs und der andere ein steuerbefreites Kreditgeschäft ist. Da der dem Kunden in Rechnung gestellte Preis des Fahrzeugs zwingend auf den genauen Kaufpreis dieses Fahrzeugs begrenzt sein muss, den der Leasinggeber dem Lieferanten gezahlt hat, ist der Betrag der auf den Ausgangsumsatz erhobenen Mehrwertsteuer auch genau gleich hoch wie die für dieses Fahrzeug bezahlte Vorsteuer, die für diese Lieferung in vollem Umfang abzugsfähig ist. Die übrigen Kosten des Leasinggebers sowie seine Gewinnspanne werden hingegen durch den Erlös des steuerbefreiten Kreditgeschäfts gedeckt. Das vorlegende Gericht möchte

1 Originalsprache: Französisch.

2 Es handelt sich um Verträge, die in verschiedenen Rechtssystemen unterschiedlich bezeichnet werden („hire purchase" auf Englisch, „location-vente" oder „crédit-bail" auf Französisch, wobei der englische Terminus „leasing" in vielen Systemen, vor allem im deutschen und polnischen, verwendet wird), mit denen spezialisierte Unternehmen Anlagegüter nach den Wünschen ihrer Kunden kaufen und sie ihnen unter Eigentumsvorbehalt gegen ein Entgelt, das so berechnet wird, dass der Wert der Gegenstände und die Finanzierungskosten abgedeckt sind, vermieten. Die Verträge sehen normalerweise eine Kaufoption der Mieter für die gemieteten Gegenstände vor, die sie am Ende des Mietverhältnisses gegen Zahlung eines Preises, der dem mutmaßlichen Restwert des Gegenstands entspricht, ausüben können.

daher von uns wissen, wie der Vorsteuerabzug im Hinblick auf den Teil der Gemeinkosten des Leasinggebers zu handhaben ist, der für die Zwecke besteuerter Umsätze der Fahrzeuglieferung verwendet wird, jedoch tatsächlich aus dem Erlös des Kreditgeschäfts finanziert wird, das steuerbefreit ist und daher keine Mehrwertsteuer auf die Ausgangsumsätze nach sich zieht.

4. Es scheint mir jedoch unmöglich zu sein, diese Frage richtig zu beantworten, ohne auf das Problem der Aufspaltung der Ratenkaufverträge in zwei unterschiedliche Umsätze einzugehen, wobei ich stark bezweifle, dass diese Aufspaltung mit dem Mehrwertsteuerrecht der Union vereinbar ist.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

5. Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [3] 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."

6. Art. 73 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77[4], fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen."

7. Art. 135 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie sieht vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

b) die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber".

3 ABl. 2006, L 347, S. 1.

4 Diese Artikel sind in der vorliegenden Rechtssache nicht von Bedeutung.

8. Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden".

9. Schließlich heißt es in Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 1 dieser Richtlinie:

„(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."

10. Die verschiedenen Berechnungsmethoden für den in dieser Vorschrift genannten Teil (genannt „Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs") sind in Art. 173 Abs. 2 und in Art. 174 der Richtlinie 2006/112 geregelt.

Recht des Vereinigten Königreichs

11. Die Vorschriften zur Umsetzung der Richtlinie 2006/112 in das Recht des Vereinigten Königreichs befinden sich vor allem im Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994) und in den Value Added Tax Regulations 1995 (Mehrwertsteuervorschriften 1995). Das Recht auf Vorsteuerabzug ist in Art. 26 des Value Added Tax Act 1994 und in den Vorschriften 101 und 102 der Value Added Tax Regulations 1995 geregelt. Insbesondere können die Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Verwaltung der Steuern und Zölle, Vereinigtes Königreich, im Folgenden: Steuerverwaltung) nach Vorschrift 102 der Value Added Tax Regulations 1995 bei der Ermittlung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs für Steuerpflichtige, die zugleich besteuerte und steuerfreie Umsätze tätigen, eine besondere Methode anwenden.

12. Art. 31 Abs. 1 des Value Added Tax Act 1994 sieht für die in Anhang 9 dieses Gesetzes aufgeführte Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen eine Steuerbefreiung vor. Die Gruppe 5 betrifft Finanzdienstleistungen, wie beispielsweise:

„2. Die Gewährung eines Vorschusses oder eines Kredits.

…

3. Die Gewährung eines Kredits mit zeitlich gestaffelter Rückzahlung in einem Hire-Purchase-Vertrag, einem Vertrag für einen Vorbehaltskauf oder einem Vertrag für einen Kauf auf Kredit, für die separate Kosten verrechnet und dem Empfänger der Lieferung von Gegenständen mitgeteilt werden."

In einer Erläuterung zu Gruppe 5 dieses Anhangs heißt es:

„Nr. 2 umfasst die Kreditgewährung durch eine Person im Zusammenhang mit einer Lieferung von Gegenständen oder einer Erbringung von Leistungen durch diese Person, für die dem Empfänger der Dienstleistung und der Lieferung separate Kosten verrechnet und mitgeteilt werden."

13. Die Ratenkaufverträge sollen nach dem Recht des Vereinigten Königreichs dem Consumer Credit Act 1974 (Verbraucherkreditgesetz 1974) unterliegen. Nach den Angaben der Beklagten des Ausgangsverfahrens verpflichten die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs den Leasinggeber, in einem Ratenkaufvertrag für ein Fahrzeug dem Leasingnehmer den vom Leasinggeber für den Kauf dieses Fahrzeugs gezahlten Preis separat auszuweisen. Alle anderen dem Leasingnehmer in Rechnung gestellten Beträge werden als Preis des Kreditgeschäfts angesehen.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

14. Die Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (im Folgenden: VWFS) ist eine Gesellschaft der deutschen Gruppe Volkswagen AG mit Sitz im Vereinigten Königreich. Ihre Geschäftstätigkeit erstreckt sich vor allem auf Ratenkaufgeschäfte mit Privatkunden mit Fahrzeugen der zu dieser Gruppe gehörenden Marken.

15. In diesem Rahmen bietet VWFS verschiedene Arten von Verträgen an, die zum Erwerb des Eigentums des Fahrzeugs durch den Kunden führen können oder diesem bloß den Gebrauch desselben während eines bestimmten Zeitraums gestatten. Für die Zwecke dieser Ratenkaufgeschäfte kauft VWFS bei Händlern die Fahrzeuge, die sie sodann im eigenen Namen den Kunden zur Verfügung stellt, für die sie auch bestimmte damit verbundene Dienstleistungen erbringt. Die vom Kunden im Rahmen eines Ratenkaufvertrags gezahlte Gegenleistung ist in zwei Teile geteilt: den Preis des Fahrzeugs, der dem Preis entspricht, den VWFS dem Händler bezahlt hat, und den „Preis für die Finanzierung“, der alle sonstigen Kosten und Pauschalen und eine Gewinnmarge enthält.

16. Hinsichtlich der Mehrwertsteuer werden die Ratenkaufverträge als zwei verschiedene Umsätze behandelt: eine besteuerte Lieferung eines Gegenstands und ein steuerbefreites Kreditgeschäft. Im Rahmen der Lieferung des Gegenstands wird nur der Preis des Fahrzeugs, der von VWFS gezahlt und dem Kunden in Rechnung gestellt wird, als Gegenleistung angesehen. Dieser Preis enthält die Mehrwertsteuer, deren Betrag dem entspricht, der von VWFS als Vorsteuer bei Erwerb des Fahrzeugs gezahlt wurde. Die übrigen dem Kunden berechneten Beträge enthalten keine Mehrwertsteuer.

17. Die von VWFS beim Erwerb der Fahrzeuge gezahlte Vorsteuer wird von der den Kunden im Rahmen des Ausgangsumsatzes berechneten Mehrwertsteuer zur Gänze abgezogen. Bei dem Rechtsstreit, bei dem sich VWFS und die Steuerverwaltung gegenüberstehen, geht es um das Recht auf Abzug der entrichteten Vorsteuer, mit der die verschiedenen Gemeinkosten von VWFS belastet waren, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen, die diese Kosten verursachen, für die Zwecke der besteuerten Umsätze von VWFS, d. h. für die Lieferung von Fahrzeugen, verwendet wurden.

18. Nach den Angaben von VWFS ist bei der Lieferung von Fahrzeugen an Kunden und der Erbringung von unmittelbar mit diesen Lieferungen im Zusammenhang stehenden Dienstleistungen notwendigerweise der Einsatz bestimmter Mittel nötig, insbesondere in Form des Kaufs von Gegenständen und Dienstleistungen, die zu einem Teil ihrer laufenden Gemeinkosten beitragen. Die für diese Gegenstände und Dienstleistungen bezahlte Vorsteuer müsste daher von der Mehrwertsteuer abzugsfähig sein, die VWFS dem Fiskus für ihre besteuerten Umsätze schulde, oder zurückerstattet werden, wenn es keine ausreichende Mehrwertsteuer auf Ausgangsumsätze gebe. VWFS schlug daher eine Berechnungsmethode für diesen abzugsfähigen Teil der Vorsteuer, mit der ihre Gemeinkosten belastet wurden, vor. Diese Methode beruht auf der Anzahl der getätigten Ausgangsumsätze, wobei jeder Ratenkaufvertrag als zwei Umsätze berechnet wird, von denen einer besteuert ist. Ein Teil der Gemeinkosten wird somit diesem besteuerten Umsatz im Rahmen eines Ratenkaufvertrags zugeordnet.

19. Die Steuerverwaltung wiederum wandte eine Methode für die Berechnung des abzugsfähigen Teils der Mehrwertsteuer auf die Gemeinkosten an, der auf dem Wert der besteuerten Umsätze und der steuerbefreiten Umsätze beruhte. Da der dem Kunden in Rechnung gestellte Preis des Fahrzeugs bei der Berechnung des Werts der Umsätze im Zusammenhang mit Ratenkaufverträgen nicht berücksichtigt wird[5], ist der verbleibende Wert der besteuerten Umsätze im Zusammenhang mit Ratenkaufverträgen ebenso wie der abzugsfähige Teil der Mehrwertsteuer auf die Gemeinkosten praktisch gleich null[6].

20. Auf der Grundlage dieser Berechnungsmethode des Vorsteuerabzugsbetrags setzte die Steuerverwaltung mit Bescheiden vom 16. Juni und 30. September 2008 die von VWFS geschuldete Mehrwertsteuer fest.

21. VWFS focht diese Entscheidung beim First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) an, das ihrer Klage mit Urteil vom 18. August 2011 stattgab. Die Steuerverwaltung legte beim Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Gericht zweiter Instanz [Kammer für Steuer- und Finanzsachen], Vereinigtes Königreich) ein Rechtsmittel ein. Dieses Gericht gab diesem Rechtsmittel mit Urteil vom 12. November 2012 statt. Dem von VWFS beim Court of Appeal (Rechtsmittelgericht, Vereinigtes Königreich) eingelegten Rechtsmittel wurde von Letzterem mit Urteil vom 28. Juli 2015 stattgegeben.

22. Das vorlegende Gericht ließ das von der Steuerverwaltung eingelegte Rechtsmittel am 23. Dezember 2015 zu. Über dieses Rechtsmittel wurde am 3. November 2016 mündlich verhandelt. Im Rahmen dieser Prüfung hat der Supreme Court of the United Kingdom (Oberster Gerichtshof des Vereinigten Königreichs) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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 besonderen Methode gemäß Art. 173 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 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 bei der Vornahme steuerbarer Fahrzeuglieferungen zumindest in gewissem Umfang tatsächlich verwendet worden sind,

5 Dieser Preis stellt nämlich nur den Wert des Fahrzeugs dar, und die beim Erwerb des Fahrzeugs anfallende Vorsteuer wird zur Gänze von der Steuer auf den mit diesem Fahrzeug getätigten Ausgangsumsatz abgezogen.

6 Dieser Wert ist gleich null, mit der Ausnahme, dass bestimmte Zahlungen, die nicht im Preis des Fahrzeugs enthalten sind, wie Vorfälligkeitsentschädigungen und Kaufoptionsgebühren, als zu den besteuerten Umsätzen dazugehörig angesehen werden.

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 steuerbarer Fahrzeuglieferungen einfließen?

4. Kann es grundsätzlich gerechtfertigt sein, die steuerbaren Fahrzeuglieferungen (oder ihren Wert) außer Acht zu lassen, um zu einer besonderen Methode im Sinne von Art. 173 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 zu gelangen?

23. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 27. März 2017 beim Gerichtshof eingegangen. VWFS, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Dieselben Parteien waren in der mündlichen Verhandlung vertreten, die am 8. Februar 2018 stattgefunden hat.

Würdigung

Einleitende Bemerkungen

24. Die im vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen aufgeworfene Rechtsfrage kann wie folgt zusammengefasst werden: Hat ein Steuerpflichtiger, der gleichzeitig besteuerte und steuerbefreite Umsätze tätigt, die mit diesen besteuerten Umsätzen eng verknüpft sind, das Recht auf Abzug eines Teils der Vorsteuer, die er auf die Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt hat, die untrennbar sowohl für die Zwecke seiner besteuerten als auch für die Zwecke seiner steuerfreien Umsätze verwendet werden, obwohl die Anschaffungskosten für diese Gegenstände und Dienstleistungen gar nicht in den Preis der besteuerten Umsätze einfließen, sondern zur Gänze von den Einnahmen der steuerbefreiten Umsätze abgedeckt werden?

25. Bei dieser Frage stehen einander zwei Grundsätze des Mehrwertsteuersystems gegenüber: jener, wonach jeder Umsatz, der in den Anwendungsbereich dieses Systems fällt und nicht ausdrücklich von der Mehrwertsteuer befreit ist, in jeder Phase des Wirtschaftskreislaufs besteuert werden muss, und zwar bis zur Lieferung an den Verbraucher, der die Steuerlast zur Gänze tragen muss, und jener, wonach diese Besteuerung für alle Wirtschaftsteilnehmer außer dem Verbraucher vollkommen neutral zu sein hat, d. h., dass sie die Steuer nur auf der (Produktions- oder Vertriebs-)Stufe erheben müssen, auf der sie tätig werden, ohne die wirtschaftliche Last zu tragen.

26. Was nun die Gemeinkosten betrifft, die VWFS in Zusammenhang mit ihren besteuerten Umsätzen erwachsen, müsste die damit in Zusammenhang stehende Mehrwertsteuer normalerweise an den Fiskus abgeführt werden. Gleichzeitig müsste VWFS von der wirtschaftlichen Last dieser Mehrwertsteuer befreit werden. Die Erreichung dieses Ergebnisses scheint mir in einer Konstellation wie der des Ausgangsverfahrens nicht möglich zu sein. Jede Antwort, die dem vorlegenden Gericht gegeben werden kann, wird daher unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz des Mehrwertsteuersystems unzulänglich sein.

27. Dieser Widerspruch ergibt sich meines Erachtens aus der falschen Umsetzung der Vorschriften der Richtlinie 2006/112 in das Recht des Vereinigten Königreichs und ihrer dort falschen Anwendung auf Ratenkaufverträge. Viele Argumente, die sich sowohl aus der Logik des Mehrwertsteuersystems als auch aus dem Zweck dieser Vorschriften und der Rechtsprechung des Gerichtshofs ableiten lassen, sprechen meiner Ansicht nach dafür, dass es sich bei diesen Verträgen um einheitliche Umsätze

handelt, die nicht in verschiedene Umsätze aufgespalten werden dürfen, die im Hinblick auf die Mehrwertsteuer jeweils unterschiedlich behandelt werden. Diese Aufspaltung der Ratenkaufgeschäfte führt zur Verletzung der steuerlichen Neutralität für die Steuerpflichtigen, zu einer Verringerung der Steuereinnahmen und zu Wettbewerbsverzerrungen.

28. In den vorliegenden Schlussanträgen werde ich dem Gerichtshof daher – abgesehen von der Würdigung der Vorlagefragen in der Fassung, in der sie gestellt worden sind – vorschlagen, sich dem Problem der steuerlichen Behandlung von Ratenkaufverträgen zu widmen.

29. Es ist mir bewusst, dass diese Würdigung den Rahmen des Vorabentscheidungsersuchens im vorliegenden Fall überschreitet. Sie bleibt jedoch innerhalb der Grenzen des Ausgangsrechtsstreits, dessen Gegenstand die Besteuerung der Ratenkaufgeschäfte von VWFS ist. Nach ständiger Rechtsprechung ist es im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof Aufgabe des Gerichtshofs, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits sachdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat der Gerichtshof die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren. Außerdem kann der Gerichtshof veranlasst sein, unionsrechtliche Vorschriften zu berücksichtigen, die das nationale Gericht in seiner Frage nicht angeführt hat[7]. Die vorliegende Rechtssache erfordert meiner Meinung nach einen solchen Ansatz.

Zu den Vorlagefragen

30. Das vorlegende Gericht möchte wie gesagt im Wesentlichen wissen, ob der Steuerpflichtige, der Leistungen erbringt, die für die Zwecke der Anwendung der Mehrwertsteuer in zwei unterschiedliche Umsätze, einen besteuerten und einen steuerfreien, aufgespalten werden, so dass die Gemeinkosten dieser Leistungen zur Gänze im Preis der steuerbefreiten Umsätze enthalten sind, das Recht auf Abzug eines Teils der Vorsteuer auf diese Gemeinkosten hat, da sie zum Teil für die Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet werden. Wie ich bereits in meinen einleitenden Bemerkungen ausgeführt habe, muss diese Frage im Licht von zwei Grundsätzen des Mehrwertsteuerrechts behandelt werden: dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität für die Steuerpflichtigen und dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung.

Die steuerliche Neutralität und das Recht auf Vorsteuerabzug

31. Die Mehrwertsteuer ist eine Verbrauchsteuer. Wenngleich die Steuerpflichtigen die Steuer erheben und an den Fiskus abführen, sollen sie deren wirtschaftliche Last nicht tragen, da diese zur Gänze der Verbraucher tragen soll. So wird die steuerliche Neutralität im Bereich der Mehrwertsteuer definiert. Diese Neutralität wird durch zwei Mechanismen erreicht: die Hinzurechnung der Mehrwertsteuer zum Preis der Lieferungen oder Leistungen des Steuerpflichtigen (Mehrwertsteuer auf Ausgangsumsätze) und den Abzug der von demselben Steuerpflichtigen bezahlten Mehrwertsteuer, die in den Preisen der Gegenstände und Dienstleistungen enthalten ist, die er für die Zwecke seiner besteuerten Tätigkeiten erworben hat (Vorsteuer). Diese Mechanismen wiederholen sich in jedem Stadium der Produktion und des Vertriebs (bzw. der Erbringung der Dienstleistung), bis schließlich der Verbraucher, der kein Recht auf Vorsteuerabzug hat, die Steuerlast zur Gänze trägt. Wenn der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, die Vorsteuer abzuziehen, wird die Kette unterbrochen und trägt er die Steuerlast. In der Praxis wird dieser Steuerpflichtige diese Mehrwertsteuer sodann zumeist versteckt in die Preise seiner eigenen Lieferungen oder Leistungen aufnehmen. Diese Mehrwertsteuer, die nunmehr in den Wert der Gegenstände oder Dienstleistungen aufgenommen ist, wird die Mehrwertsteuer auf die in der Produktions- oder Vertriebskette nachfolgenden Gegenstände und Dienstleistungen künstlich erhöhen und so eine Kaskadenwirkung (bzw. eine „Steuer auf die Steuer“)

7 Vgl. zuletzt Urteil vom 13. Oktober 2016, M. und S. (C-303/15, EU:C:2016:771, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).

erzeugen, die in anderen Systemen indirekter Steuern bekannt ist und die die Mehrwertsteuer gerade beseitigen sollte. Wenn kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wirkt sich dies somit nicht nur auf den fraglichen Steuerpflichtigen, sondern allgemein auf alle beteiligten Wirtschaftsteilnehmer und auf das Funktionieren des gesamten Systems negativ aus. Obwohl diese negative Auswirkung im Fall der Steuerbefreiungen in Kauf genommen wird [8], ist sie bei besteuerten Umsätzen so weit wie möglich zu vermeiden.

32. Dementsprechend misst der Gerichtshof dem Recht der Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug besondere Bedeutung bei. Nach gefestigter Rechtsprechung ist das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder gezahlt wurde, ein fundamentaler Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und ein integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Die Mehrwertsteuer wird auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, so dass jeder Umsatz unabhängig von der auf frühere oder spätere Umsätze geschuldeten Mehrwertsteuer gesondert zu bewerten ist. Die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen müssen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sein. Wenn diese beiden Voraussetzungen erfüllt sind, ist ein Steuerpflichtiger grundsätzlich zum Abzug der entrichteten Vorsteuer berechtigt. Das mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit erzielte Ergebnis ist im Hinblick auf das Abzugsrecht unerheblich, solange die Tätigkeit selbst der Mehrwertsteuer unterliegt. Wenn daher der Preis der Lieferung unter dem Selbstkostenpreis liegt, kann der Abzug nicht anteilig auf die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen beschränkt werden, selbst wenn der Preis der Lieferung deutlich geringer als der Selbstkostenpreis ist, es sei denn, er wäre rein symbolisch [9].

33. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich auch, dass grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen muss, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Allerdings hat der Gerichtshof ein Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen angenommen, sofern die eingegangenen Kosten zu den Gemeinkosten dieses Steuerpflichtigen gehören. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen. Wenn hingegen die von einem Steuerpflichtigen bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet werden, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen [10].

34. Im Ausgangsverfahren ist unstreitig, dass ein Teil der Gegenstände und Dienstleistungen, die zu den Gemeinkosten von VWFS beitragen, für die Zwecke der besteuerten Umsätze von VWFS verwendet wird, nämlich die Lieferung von Kraftfahrzeugen. Dies erscheint logisch, da diese Umsätze nicht ohne Zutun von VWFS abgewickelt werden können, da diese Vorgänge zwangsläufig den Einsatz bestimmter Mittel erfordern. Daher müsste VWFS eigentlich das Recht auf Abzug der Vorsteuer auf die Gemeinkosten haben, soweit diese für die Zwecke der von VWFS durchgeführten Lieferung von Fahrzeugen verwendet werden.

8 Vgl. zum Zweck der Steuerbefreiung von Finanzgeschäften Nrn. 78 ff. der vorliegenden Schlussanträge.

9 Vgl. zuletzt Urteil vom 22. Juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, Rn. 30 bis 35, 40 und 41).

10 Vgl. zuletzt Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 27, 28 und 32).

35. Da jedoch diese Gemeinkosten nicht in den Preisen ihrer besteuerten Umsätze enthalten sind, sondern in jenen der steuerbefreiten Kreditgeschäfte, kollidiert das Recht auf Vorsteuerabzug mit dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung.

Das Recht auf Vorsteuerabzug, der Preis der Leistungen und die Allgemeinheit der Besteuerung

36. Nach Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112 ist die Mehrwertsteuer eine allgemeine Steuer. Sie wird bei allen Umsätzen geschuldet und auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung, die Gegenstand des Umsatzes ist, errechnet. Damit jeder Umsatz tatsächlich mit einer Steuer belegt wird, die auf den Preis errechnet wird, und damit die bezahlte Vorsteuer gleichzeitig abgezogen werden kann, müssen die Kosten der früheren Umsätze notwendigerweise in diesen Preis einfließen. Dies wird im Übrigen ausdrücklich in Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 bekräftigt, wo es heißt, dass die Mehrwertsteuer „abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet [wird], der die *verschiedenen Kostenelemente* unmittelbar belastet hat“ [11].

37. Die einzigen Umsätze, die der Besteuerung entgehen können [12], sind jene, die gemäß den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 ausgenommen sind. Jedoch berechtigen die steuerbefreiten Umsätze grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug. Die einzigen Ausnahmen sind hier die Umsätze mit grenzüberschreitenden Elementen: die innergemeinschaftlichen Lieferungen (die jedoch im Erwerbsmitgliedstaat besteuert werden), die Ausfuhren, bestimmte Umsätze bei grenzüberschreitenden Beförderungen, Umsätze zugunsten internationaler Organisationen oder Botschaften usw. Hingegen sieht die Richtlinie 2006/112 hinsichtlich der auf dem Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats getätigten Umsätze, die keinen Zusammenhang mit dem internationalen Handel haben, abgesehen von der vorübergehenden Beibehaltung bestimmter bereits in den Mitgliedstaaten in Kraft befindlicher Steuerbefreiungen nach den Art. 109 bis 129 dieser Richtlinie keine Steuerbefreiungen mit dem Recht auf Vorsteuerabzug vor.

38. Wenn der Gerichtshof als Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausdrücklich verlangt hat, dass die Kosten der Gegenstände und Dienstleistungen, die für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet werden, zu den Kostenelementen der Ausgangsumsätze gehören müssen, dann deshalb, weil sich dieses Erfordernis notwendigerweise aus der Logik des Mehrwertsteuersystems selbst ergibt.

39. Der Gerichtshof behandelt dieses Erfordernis als selbstverständlich, wie das vorlegende Gericht zu Recht in seiner zweiten Vorlagefrage angemerkt hat. So ist nach der Rechtsprechung das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer *nur gegeben*, *wenn* die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören [13]. Gleiches gilt, wenn die eingegangenen Kosten zu den Gemeinkosten dieses Steuerpflichtigen gehören und als solche Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind [14].

40. Natürlich kann es in der wirtschaftlichen Praxis manchmal vorkommen, dass die Preise in bestimmten besonderen Situationen nicht die gesamten Kosten abdecken. Diese Situationen können nicht die Regel sein, weil die Tätigkeit ansonsten nicht rentabel wäre. Dennoch kommt es insbesondere zu Beginn einer Tätigkeit recht häufig vor, dass das Unternehmen höhere Beträge investiert, als es mit den Verkäufen erzielt. Es hat dann das Recht auf Abzug und Rückerstattung der Vorsteuer auf diese Investitionen, doch wird diese Rückerstattung in der Folge von der

11 Hervorhebung nur hier.

12 Abgesehen von Tätigkeiten, die nicht unter das Mehrwertsteuersystem fallen, da sie beispielsweise keinen Entgeltcharakter haben.

13 Vgl. insbesondere Urteile vom 29. Oktober 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 27).

14 Vgl. insbesondere Urteile vom 29. Oktober 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 28).

Mehrwertsteuer auf künftige Ausgangsumsätze des Unternehmens abgedeckt. Ein Unternehmen kann am Ende seines wirtschaftlichen Lebens, beispielsweise im Rahmen einer Liquidation, auch gezwungen sein, Gegenstände unter dem Selbstkostenpreis zu verkaufen. Dies ist dann zwangsläufig eine bloß vorübergehende Situation. Ein Steuerpflichtiger ohne Gewinnerzielungsabsicht, wie eine Gemeinde, kann aus verschiedenen Gründen einen Gegenstand zu einem unter seinem Anschaffungspreis liegenden Preis verkaufen [15]. In solchen Situationen anerkennt der Gerichtshof das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug voll und ganz [16].

41. Diese Situationen sind jedoch nicht mit der des vorliegenden Falles vergleichbar, in der ein gemischt Steuerpflichtiger regelmäßig und kontinuierlich im Einklang mit den innerstaatlichen Rechtsvorschriften seines Mitgliedstaats die Kosten der besteuerten Tätigkeit mit Hilfe der Einnahmen aus der steuerbefreiten Tätigkeit finanziert. Würde man das Recht auf Vorsteuerabzug in einem solchen Fall anerkennen, so käme dies einer Subventionierung dieses Steuerpflichtigen, ja eines ganzen Tätigkeitsbereichs, durch die systematische Rückerstattung der Vorsteuer gleich, die grundsätzlich abzugsfähig ist, aber in der Praxis mangels besteuerter Ausgangsumsätze nicht abzugsfähig ist.

42. Was diesen Punkt angeht, teile ich die von VWFS in ihrer Stellungnahme vertretene Ansicht nicht, dass der Fiskus keinen finanziellen Verlust habe, weil die streitige Vorsteuer von VWFS entrichtet und von den Lieferanten erklärt werde. Diese Mehrwertsteuer wurde entrichtet und erklärt, weil sie nach den steuerrechtlichen Vorschriften geschuldet wird. Es stimmt, dass der recht komplizierte Mechanismus der Mehrwertsteuer bewirkt, dass seine Anwendung einem Austausch von Ein- und Ausgängen zwischen den Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung gleichkommt, aber am Ende dieses Austauschs muss beim Fiskus normalerweise immer ein positiver Saldo ausgewiesen werden: Das ist das Wesen jeglicher Besteuerung. Wenn der Fiskus daher Vorsteuer zurückerstatten muss, die nicht von der Mehrwertsteuer auf Ausgangsumsätze kompensiert wird, erleidet er unzweifelhaft einen Verlust in Form einer Verringerung der Steuereinnahmen.

43. Die Kommission versucht in ihrer Stellungnahme, die Situation von VWFS zu erklären, und schlägt vor, von der Annahme auszugehen, dass diese die Fahrzeuglieferungen mit Verlust durchführe, was sie sich als Mitglied einer Gruppe leisten könne, da die Gruppe diesen Verlust ausgleichen könne. Nach Ansicht der Kommission wäre somit der Teil der Gemeinkosten von VWFS für die Lieferung von Fahrzeugen in den Preisen dieser Lieferungen enthalten, was das Recht auf Vorsteuerabzug für diesen Teil der Gemeinkosten im Einklang mit der oben genannten Rechtsprechung des Gerichtshofs rechtfertige [17].

44. Dieser wirklichkeitsfremde Vorschlag ist aus mindestens zwei Gründen nicht relevant.

45. Erstens steht dieser Vorschlag im Widerspruch zu den von den Parteien des Ausgangsverfahrens beschriebenen Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs, die vorsehen, dass dem Kunden als Preis für die Lieferung des Fahrzeugs nur dessen genauer Anschaffungspreis in Rechnung gestellt wird, den der Leasinggeber dem Lieferanten zahlt, ausschließlich aller anderen Kosten. Dem Leasinggeber steht es daher nicht frei, einen anderen Betrag in den Preis der Lieferung einzubeziehen, auch wenn er gleichzeitig den Preis des Fahrzeugs verringert, so dass er unter dem von ihm bezahlten Preis liegt. Der Zweck dieses Erfordernisses ist die richtige Information des Kunden, und er könnte nicht erreicht werden, wenn der Leasinggeber den Anschaffungspreis des Fahrzeugs manipulieren würde.

15 Dies war der Fall im Ausgangsverfahren in der Rechtssache, die dem Urteil vom 22. Juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466), zugrunde liegt.

16 Vgl. Nr. 32 der vorliegenden Schlussanträge.

17 Vgl. Nrn. 32 und 33 der vorliegenden Schlussanträge.

46. Zweitens ist der Vorschlag der Kommission sachlich unrichtig. Es ist nämlich im Ausgangsverfahren unstreitig, dass VWFS keine Lieferung mit Verlust tätigt, sondern die Gemeinkosten für die Lieferung mit Hilfe der Einnahmen aus dem steuerbefreiten Kreditgeschäft finanziert, für die diese Gemeinkosten ein Kostenelement sind. Die Zugehörigkeit von VWFS zu einer Gruppe hat keine Auswirkungen auf die Rentabilität der Ratenkaufgeschäfte.

47. Letztlich scheint es, dass es einer teilweisen Anwendung einer Befreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug auf diese Umsätze gleichkäme, würde man VWFS das Recht auf Abzug der Vorsteuer auf die mit Hilfe der Einnahmen aus den steuerbefreiten Umsätzen finanzierten Gemeinkosten zugestehen. Dies stünde im Widerspruch zu Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112.

Ergebnis dieses Teils

48. Zum einen verwendet VWFS zweifelsfrei einen Teil der Gegenstände und Dienstleistungen, die zu ihren Gemeinkosten beitragen, für die Zwecke ihrer besteuerten Umsätze und muss daher das Recht auf Abzug der Vorsteuer in Anspruch nehmen können, die ihren Kauf belastet hat. Zum anderen steht dieses Recht auf Vorsteuerabzug im Widerspruch zu anderen Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems. Es scheint mir daher unmöglich, eine richtige Lösung für das von den Vorlagefragen in der vorliegenden Rechtssache aufgeworfene Problem zu finden, ohne die steuerliche Behandlung, die im Recht des Vereinigten Königreichs den Ratenkaufverträgen zuteilwird, im Licht der Richtlinie 2006/112 näher zu analysieren.

Die Einstufung von Ratenkaufverträgen unter dem Gesichtspunkt der Mehrwertsteuer

49. Die Vorschriften des Unionsrechts betreffend die Mehrwertsteuer sind bereits wiederholt vom Gerichtshof im Zusammenhang mit Ratenkauf- oder Leasingverträgen ausgelegt worden. Es ging bei diesen Rechtssachen jedoch meist darum, festzustellen, ob [Leistungen im Rahmen eines solchen] Vertrag[s] als Lieferung von Waren oder eine Erbringung von Dienstleistungen einzustufen sind. Was die Frage angeht, ob ein solcher Vertrag einen einzigen Umsatz oder mehrere unterschiedliche Umsätze abbildet, muss man zunächst auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu komplexen Umsätzen Bezug nehmen.

Die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu komplexen Umsätzen

50. Die Richtlinie 2006/112 enthält keine besonderen Regeln für komplexe Umsätze. Vielmehr geht aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 hervor, dass grundsätzlich jeder Umsatz als eigenständig und unabhängig zu behandeln ist. Allerdings darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden[18]. Eine dahin gehende Änderung des Mehrwertsteuersystems wäre umso gravierender, wenn eines der Elemente eines komplexen Umsatzes von der Steuer befreit werden müsste, wie dies in der vorliegenden Rechtssache der Fall ist.

51. So ist der Gerichtshof in seiner mittlerweile gefestigten Rechtsprechung zu dem Schluss gekommen, dass mehrere formal unterschiedliche Leistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, unter bestimmten Umständen als einheitlicher Umsatz anzusehen sind, wenn sie nicht voneinander unabhängig sind. Ein einheitlicher Umsatz liegt namentlich vor, wenn die Leistung des Steuerpflichtigen aus zwei oder mehreren Elementen oder Handlungen besteht, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine

18 Vgl. Urteil vom 25. Februar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 29).

einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Zur Bestimmung, ob ein Umsatz, der mehrere Leistungen umfasst, im Hinblick auf die Mehrwertsteuer einen einheitlichen Umsatz darstellt, berücksichtigt der Gerichtshof den wirtschaftlichen Zweck dieses Umsatzes und das Interesse der Leistungsempfänger [19].

52. Ob ein einheitlicher Preis berechnet wird oder vertraglich unterschiedliche Preise vorgesehen worden sind, hat im Übrigen keine entscheidende Bedeutung für die Frage, ob es sich um zwei oder mehrere eigenständige und voneinander unabhängige Vorgänge oder um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang handelt. Der Umsatz kann daher sehr wohl als einheitlicher Umsatz angesehen werden, auch wenn den Kunden gesonderte Preise für die verschiedenen Bestandteile dieses Umsatzes in Rechnung gestellt werden [20].

53. Um herauszufinden, ob eine Leistung einen einheitlichen komplexen Umsatz oder unterschiedliche Umsätze darstellt, ist festzustellen, ob jeder Bestandteil dieser Leistung für den Kunden wirtschaftlich einen eigenen Zweck darstellt oder ob er nur an der komplexen Leistung in ihrer Gesamtheit interessiert ist [21].

54. Schließlich haben zwar die nationalen Gerichte festzustellen, ob der Steuerpflichtige in einem konkreten Fall eine einheitliche Leistung erbringt, und dazu alle definitiven Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen, jedoch hat der Gerichtshof den nationalen Gerichten alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die für die Entscheidung der bei ihnen anhängigen Rechtssachen von Nutzen sein können [22].

55. Was Ratenkaufverträge wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden betrifft, so scheint mir entgegen den Ausführungen der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission in ihren Schriftsätzen, dass sie im Licht der oben angeführten Rechtsprechung als einheitliche Umsätze anzusehen sind, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

56. Weder die Erlangung eines Kredits noch der Erwerb oder die Anmietung eines Fahrzeugs stellen für den Leasingnehmer einen eigenen Zweck dar. Der Leasingnehmer möchte das Fahrzeug unter den besonderen Bedingungen eines Ratenkaufvertrags, die in keiner anderen Art des Fahrzeugerwerbs erfüllt sind, nutzen. Zum einen erhält der Leasingnehmer ein neues Fahrzeug, von dem er sämtliche Merkmale bestimmt, weil der Leasinggeber das Fahrzeug nach den Bedürfnissen des jeweiligen Kunden kauft. Der Leasingnehmer verfügt sodann über das Fahrzeug autonom und ausschließlich (bis auf bestimmte geringfügige Einschränkungen) und hat zudem normalerweise die Möglichkeit, am Ende der Laufzeit des Vertrags dessen Eigentümer zu werden. Diese Merkmale unterscheiden den Ratenkauf von einem Operating-Leasingverhältnis. Zum anderen ist der Leasingnehmer nicht verpflichtet, den gesamten Preis des Fahrzeugs vorzustrecken, weil die Zahlung in Raten erfolgt. Er trägt auch die mit dem Eigentum am Fahrzeug im Zusammenhang stehenden wirtschaftlichen Risiken nicht, wie das Risiko eines Ausfalls, eines Unfalls oder der Notwendigkeit, das Fahrzeug am Ende seines wirtschaftlichen Lebenszyklus zu entsorgen, weil diese Risiken vom Leasinggeber getragen werden, solange er seine Kaufoption nicht ausgeübt hat. Schließlich profitiert der Leasingnehmer oft von zusätzlichen Leistungen, wie der Wartung des Fahrzeugs. Ein Ratenkaufvertrag unterscheidet sich somit aus Sicht des Leasingnehmers auch von einem einfachen Kauf des Fahrzeugs.

19 Vgl. insbesondere Urteil vom 8. Dezember 2016, Stock ‘94 (C-208/15, EU:C:2016:936, Rn. 26, 27 und 29 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

20 Vgl. insbesondere Urteil vom 2. Dezember 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, Rn. 29 und 30 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

21 Vgl. Urteile von 27. Oktober 2005, Levob Verzekeringen und OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, Rn. 24), vom 2. Dezember 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, Rn. 30), und vom 27. September 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, Rn. 25).

22 Vgl. insbesondere Urteil vom 8. Dezember 2016, Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936, Rn. 30).

57. Ich teile daher nicht die Ansicht der Kommission, dass ein Ratenkaufvertrag dem Erwerb eines Fahrzeugs mittels Aufnahme eines Darlehens für diesen Zweck gleichkomme, was dazu führen müsse, dass dieser Vertrag als [Grundlage für] zwei unterschiedliche Umsätze anzusehen sei, ein Kreditgeschäft und eine Lieferung eines Fahrzeugs. Es stimmt, dass der Erwerb eines Fahrzeugs auf verschiedene Arten erfolgen kann, einschließlich der Aufnahme eines Bankdarlehens.

58. Erstens würde es sich jedoch nicht um dieselben Parteien handeln, weil VWFS nach den Angaben in ihrer eigenen Stellungnahme abgesehen von den Ratenkaufverträgen keine Lieferungen von Fahrzeugen tätigt und Finanzierungen für den Erwerb solcher Fahrzeuge nur im Rahmen solcher Verträge anbietet. Der Leasingnehmer müsste sich also zunächst an ein Kreditinstitut und dann an einen Fahrzeughändler wenden.

59. Zweitens ist, wie der Gerichtshof bereits Gelegenheit gehabt hat, festzustellen, die Tatsache, dass grundsätzlich ein Dritter bestimmte entsprechende Dienstleistungen erbringen könnte, für die Zwecke der Einstufung eines komplexen Umsatzes nicht entscheidend. Die Möglichkeit, dass Teile einer einheitlichen Leistung unter anderen Umständen getrennt erbracht werden, gehört nämlich zum Konzept des zusammengesetzten einheitlichen Umsatzes [23].

60. Drittens erlaubt es der Erwerb des Eigentums an einem Fahrzeug mit oder ohne Bankdarlehen nicht, über das Fahrzeug unter den gleichen Bedingungen wie den unter Nr. 56 der vorliegenden Schlussanträge beschriebenen eines Ratenkaufvertrags, die mehrfach günstiger sind, zu verfügen.

61. Viertens müssten nach neuerer Rechtsprechung des Gerichtshofs [24] und gemäß dem Vorbringen der Regierung des Vereinigten Königreichs in ihrer Antwort auf die schriftliche Frage des Gerichtshofs in der vorliegenden Rechtssache bestimmte Arten der von VWFS angebotenen Ratenkaufverträge nicht als Lieferungen von Gegenständen, sondern als Dienstleistungen behandelt werden, so dass sie eher einem Operating-Leasingverhältnis ähneln. Nach der Logik der Aufspaltung könnte jedes Leasinggeschäft als Kreditgeschäft behandelt werden, da die von einem Leasingnehmer bezahlte Leasinggebühr normalerweise nicht nur die Amortisation des Kaufgegenstands, sondern auch andere Kosten des Eigentümers, einschließlich etwaiger Finanzierungskosten, abdeckt.

62. Ich teile auch nicht die Sorge der Kommission, dass die Einstufung eines Ratenkaufvertrags als einheitlicher besteuerter Umsatz zu einer Ungleichbehandlung gegenüber steuerbefreiten Kreditgeschäften führen würde. Denn die Erbringer von Finanzdienstleistungen, die von der Mehrwertsteuer befreit sind, befinden sich in einer anderen Lage als die Erbringer von Leistungen wie der Überlassung von Fahrzeugen auf der Grundlage von Ratenkaufverträgen [25]. Ihre Besteuerung führt daher nicht zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, sondern das Gegenteil ist der Fall, weil die besteuerten Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können [26].

63. Die Schlussfolgerung, dass ein Ratenkaufvertrag als einheitlicher Umsatz und nicht als zwei unterschiedliche Umsätze einzustufen ist, wird durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs über die steuerliche Behandlung von Liefergeschäften mit Finanzierung untermauert.

23 Urteil vom 27. September 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, Rn. 26).

24 Vgl. Urteil vom 4. Oktober 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734).

25 Urteil vom 2. Dezember 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, Rn. 31).

26 Zu den Auswirkungen der Befreiungen auf die Neutralität der Mehrwertsteuer vgl. Nrn. 78 ff. der vorliegenden Schlussanträge.

Die Rechtsprechung zu Lieferungen, die mit einer Finanzierung verbunden sind

64. Es trifft zu, dass der Gerichtshof, wie die Regierung des Vereinigten Königreichs anführt, im Rahmen einer Rechtssache betreffend einen Vertrag für den Kauf eines Grundstücks und den Bau eines Gebäudes entschieden hat, dass ein Lieferant von Gegenständen oder ein Erbringer von Dienstleistungen, der einem Kunden einen Zahlungsaufschub gegen Verzinsung einräumt, grundsätzlich einen steuerfreien Kredit im Sinne der Vorschriften über die Mehrwertsteuer gewährt [27]. Diese Auslegung beruht in erster Linie auf dem Erfordernis der Gleichbehandlung von Käufern, die einen Kredit (in Form eines Zahlungsaufschubs) von ihren Lieferanten erhalten, und Käufern, die ein Bankdarlehen erhalten [28].

65. Die Gefahr einer solchen Ungleichbehandlung erscheint mir jedoch im Fall von Ratenkaufverträgen wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht gegeben zu sein. Gemäß dem Distributivgesetz über die Verbindung der Multiplikation mit der Addition sind bei konstanten Finanzierungskosten (ausgedrückt als Prozentsatz des Werts des finanzierten Gegenstands) die Kosten für den Käufer gleich, wenn er den Kauf des Gegenstands mit Mehrwertsteuer mit einem steuerbefreiten Kredit finanziert oder wenn er den Preis des Gegenstands ohne Mehrwertsteuer plus die Finanzierungskosten zahlt und die Mehrwertsteuer den Gesamtkosten hinzugerechnet wird [29]. Die Argumentation des Gerichtshofs in dem genannten Urteil ist daher meiner Meinung nach nicht unmittelbar auf die vorliegende Rechtssache übertragbar.

66. Zudem hat sich die Rechtsprechung seit der Verkündung des oben erwähnten Urteils beträchtlich weiterentwickelt. Zwei Urteile scheinen mir besonders relevant zu sein.

67. Das erste ist das Urteil Stock ’94 [30]. In dieser Rechtssache hat der Gerichtshof entschieden, dass „ein Umsatz …, wonach ein Wirtschaftsteilnehmer einem Landwirt Gegenstände liefert und ihm ein zum Kauf dieser Gegenstände bestimmtes Darlehen gewährt, einen einheitlichen Umsatz im Sinne [der Richtlinie 2006/112] darstellt, bei dem die Lieferung der Gegenstände die Hauptleistung bildet. Die Steuerbemessungsgrundlage für diesen einheitlichen Umsatz besteht sowohl im Preis dieser Gegenstände als auch in den auf die den Landwirten gewährten Darlehen gezahlten Zinsen“ [31]. Bei dieser Rechtssache ging es um eine Beziehung der landwirtschaftlichen Zusammenarbeit, bei der ein Wirtschaftsteilnehmer den Landwirten einen Kredit gewährte, der von diesen Landwirten nur für den Kauf von Saatgut und anderen Produktionsmitteln bei demselben Wirtschaftsteilnehmer verwendet werden durfte. Die Landwirte zahlten zusätzlich zum Preis der gekauften Gegenstände Zinsen für das gewährte Darlehen. Es stellte sich wie in der vorliegenden Rechtssache die Frage, ob diese Leistung zwei unterschiedliche Umsätze darstellte, eine besteuerte Lieferung eines Gegenstands und ein steuerbefreites Kreditgeschäft, oder einen einheitlichen komplexen Umsatz.

68. Der Gerichtshof hat erstens festgestellt, dass die Gewährung dieser Darlehen keine Leistung darstellt, an der aus Sicht der Landwirte ein gesondertes Interesse bestünde, da diese finanziellen Mittel nicht frei verwendet werden können; zweitens, dass der fragliche Wirtschaftsteilnehmer, aufgrund dessen, dass er nicht über eine Erlaubnis verfügte, als Kreditinstitut zu handeln, den Landwirten keine Darlehen gewähren durfte, die nicht dazu bestimmt gewesen wären, bei ihm

27 Urteil vom 27. Oktober 1993, Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, Tenor).

28 Urteil vom 27. Oktober 1993, Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, Rn. 14), und Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:81, Nrn. 10 und 11).

29 Angenommen, ein Gegenstand kostet 1 000 Euro ohne Steuern, die Mehrwertsteuer beträgt 20 %, und die Finanzierungskosten betragen insgesamt 30 %. Bei einer Finanzierung mittels Bankdarlehen sind dies: Preis des Gegenstands mit Mehrwertsteuer 1 200 Euro, Finanzierungskosten 360 Euro, insgesamt 1 560 Euro. Beim Ratenkauf: Preis des Gegenstands ohne Steuern plus Finanzierungskosten 1 300 Euro, zuzüglich Mehrwertsteuer 260 Euro, insgesamt 1 560 Euro. Schematisch dargestellt: $(a + ta) + s(a + ta) = (a + sa) + t(a + sa)$, wobei a = Preis des Gegenstands ohne Steuer, t = Mehrwertsteuersatz, s = Finanzierungskosten. Anregungen für diese Berechnungen siehe Pardon, J., „La TVA et les opérations bancaires“, *Droit bancaire et financier*, 2006, V, S. 274.

30 Urteil vom 8. Dezember 2016 (C-208/15, EU:C:2016:936).

31 Urteil vom 8. Dezember 2016, Stock ‘94 (C-208/15, EU:C:2016:936, erster Gedankenstrich des Tenors).

Gegenstände einzukaufen [32]; und drittens, dass die Lieferung von Gegenständen und das Darlehen denselben wirtschaftlichen Zweck verfolgen [33]. Unter diesen Umständen stellte die Leistung insgesamt nach Ansicht des Gerichtshofs einen einheitlichen Umsatz im Hinblick auf die Mehrwertsteuer dar.

69. In Beantwortung einer Frage in der mündlichen Verhandlung hat die Kommission angegeben, sie halte dieses Urteil für „seltsam". Ich kann daran jedoch nichts Seltsames erkennen. Der Gerichtshof hat ganz einfach einen funktionalen Ansatz für die fragliche Beziehung gewählt, um deren tatsächliche Natur zu bestimmen.

70. Wenn der Gerichtshof in einer Lage, in der es zusätzlich zur Lieferung von Gegenständen einen tatsächlichen Zahlungsstrom zwischen dem Lieferanten und dem Käufer gab, eine solche Entscheidung treffen konnte, muss dies auch und sogar noch vielmehr im Fall eines Ratenkaufvertrags möglich sein, bei dem der einzige „Zustrom" in der Lieferung eines Fahrzeugs besteht und in dem der Leasingnehmer dessen Preis aus eigenen Mitteln zahlt. In ähnlicher Weise wie im oben genannten Urteil gibt es bei den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Ratenkaufverträgen keine Kreditgewährung, an der gegenüber der Lieferung des Fahrzeugs ein gesondertes Interesse besteht, bietet der Leasinggeber abgesehen von den Ratenkaufverträgen keine anderen Finanzierungen an und verfolgen alle Elemente dieser Verträge das gleiche wirtschaftliche Ziel, nämlich zu den Bedingungen eines Ratenkaufvertrags über ein Fahrzeug zu verfügen. Die Argumentation des Gerichtshofs im Urteil Stock '94 ist daher zur Gänze auf die vorliegende Rechtssache übertragbar.

71. Das zweite Urteil ist das Urteil Part Service [34], bei dem es um Ratenkaufverträge und ihre noch unmittelbarere Aufspaltung in unterschiedliche Umsätze geht. In dieser Rechtssache ging es um Mietkaufverträge für Fahrzeuge, die in mehrere Umsätze aufgespalten waren, so dass der Leasinggeber vom Leasingnehmer für einen besteuerten Umsatz einen Betrag erhielt, der im Wesentlichen dem Kaufpreis für das Fahrzeug beim Lieferanten entsprach. Der restliche Teil wurde vom Leasingnehmer für einen steuerbefreiten Versicherungs- und Sicherungsvertrag an einen anderen Wirtschaftsteilnehmer gezahlt, der derselben Gruppe angehörte wie der Leasinggeber. Diese Beträge wurden sodann an den Leasinggeber weitergeleitet. Die italienische Finanzverwaltung ging davon aus, dass die verschiedenen von den Beteiligten eingegangenen Verpflichtungen insgesamt einen einheitlichen Vertrag zwischen drei Parteien darstellten, auch wenn sie in verschiedenen Verträgen enthalten waren. Die vom Nutzer für den Leasingvertrag erbrachte Gegenleistung sei künstlich aufgespalten worden, um die Besteuerungsgrundlage zu verringern, wobei die Rolle des Leasinggebers zwischen dem Leasinggeber selbst und dem anderen Wirtschaftsteilnehmer aufgeteilt worden sei [35].

72. Der Gerichtshof hat die Verträge im Licht seiner Rechtsprechung zu komplexen Umsätzen geprüft [36]. Er hat insbesondere darauf hingewiesen, dass die fraglichen Umsätze folgende Merkmale aufwiesen:

– Die beiden am Mietkauf beteiligten Gesellschaften gehörten derselben Unternehmensgruppe an;

– die Leistung der Leasinggesellschaft wurde aufgeteilt, wobei das charakteristische Element der Finanzierung einer anderen Gesellschaft überlassen wurde, die es in Kredit-, Versicherungs- und Vermittlungsleistungen aufspaltete;

32 Dies ist eine deutliche Wende im Vergleich zu Rn. 13 des Urteils vom 27. Oktober 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), wonach der für die Festlegung des Bereichs der Befreiung verwendete Ausdruck „Gewährung und Vermittlung von Krediten" weit genug ist, um sich auf einen von einem Lieferanten von Gegenständen in Form eines Zahlungsaufschubs gewährten Kredit erstrecken zu können. Gemäß dem Urteil vom 8. Dezember 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936), muss ein solcher Kredit normalerweise als Nebenleistung zur Lieferung der Gegenstände behandelt werden und kann daher nicht von der Steuer befreit sein.

33 Urteil vom 8. Dezember 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, Rn. 32 bis 34).

34 Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

35 Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 8 bis 17).

36 Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 48 bis 53).

– die Leistung der Leasinggesellschaft wurde dadurch auf die Vermietung eines Kraftfahrzeugs reduziert;

– der Gesamtbetrag der vom Dienstleistungsempfänger entrichteten Leasinggebühren überstieg kaum den Kaufpreis des Gegenstands;

– isoliert betrachtet schien diese Leistung daher wirtschaftlich nicht rentabel zu sein, so dass die Überlebensfähigkeit des Unternehmens durch die mit den Dienstleistungsempfängern geschlossenen Verträge allein nicht sichergestellt werden konnte;

– die Leasinggesellschaft erhielt die Gegenleistung des Leasinggeschäfts nur dank der Kumulierung der vom Dienstleistungsempfänger gezahlten Leasinggebühren und der von der anderen Gesellschaft derselben Unternehmensgruppe gezahlten Beträge [37].

73. Sodann hat der Gerichtshof diese Praxis als mit dem Zweck des Art. 11 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie [38], also der Besteuerung all dessen, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Dienstleistungsempfänger erhält oder erhalten soll, unvereinbar erachtet. Da die Vermietung von Kraftfahrzeugen durch Mietkaufverträge eine Dienstleistung im Sinne der Art. 6 der Sechsten Richtlinie [39] ist, unterliegt ein solcher Umsatz normalerweise der Mehrwertsteuer, deren Bemessungsgrundlage gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zu bestimmen ist. Das erwartete Ergebnis war demnach die Erlangung des Steuervorteils, der nach Art. 13 Teil B Buchst. a und d der Sechsten Richtlinie [40] mit der Befreiung der von der Leasinggesellschaft ihrem Vertragspartner überlassenen Leistungen verbunden ist [41].

74. In der Rechtssache Part Service wurden die Vorlagefragen unter dem Gesichtspunkt des Rechtsmissbrauchs gestellt, weshalb der Gerichtshof keine klare Antwort gegeben und dem vorlegenden Gericht die Beurteilung überlassen hat, ob möglicherweise ein missbräuchliches Ziel verfolgt wurde. Im Ausgangsverfahren kann VWFS kein Missbrauch vorgeworfen werden, weil die Aufspaltung der Ratenkaufverträge offensichtlich vom Recht des Vereinigten Königreichs erlaubt, wenn nicht gar verlangt wird. Aber die Würdigung einer solchen Praxis durch den Gerichtshof in Rn. 57 des Urteils Part Service [42] eignet sich hervorragend für die betreffende Lage im Ausgangsverfahren, mit der Ausnahme, dass es dort nicht einmal um zwei Dienstleister und zwei Verträge geht, sondern um einen einzigen Vertrag mit einem einzigen Dienstleister und dass die Aufspaltung erst erfolgt, wenn dem Leasingnehmer die Leasinggebühr mitgeteilt wird. Es ist nur allzu offensichtlich, dass eine solche Aufspaltung wirklichkeitsfremd ist.

75. Die Erkenntnisse aus dem Urteil Part Service sind meiner Meinung nach unter den Umständen des Ausgangsverfahrens nach wie vor aktuell. Die Tatsache, dass es sich um eine Praxis handelt, die vom Recht des Vereinigten Königreichs erlaubt bzw. vorgeschrieben ist, ändert daran nichts. Der Gerichtshof prüft nicht, ob eine Praxis im Einklang mit dem nationalen Recht eines Mitgliedstaats steht, sondern ob sie mit den Vorschriften des Unionsrechts im Einklang steht. Wenn er daher festgestellt hat, dass die Aufspaltung eines Mietkaufvertrags in unterschiedliche, getrennte Umsätze

37 Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 57).

38 Sechste 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), deren Neufassung die Richtlinie 2006/112 ist. Art. 11 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ist der derzeitige Art. 73 der Richtlinie 2006/112.

39 Derzeit Art. 24 bis 29 der Richtlinie 2006/112. Es ist darauf hinzuweisen, dass bestimmte Mietkaufverträge als Lieferungen von Gegenständen im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 eingestuft werden können, was nichts an ihrer Steuerpflichtigkeit ändert.

40 Derzeit Art. 135 Abs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie 2006/112.

41 Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 59 bis 61).

42 Urteil vom 21. Februar 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108).

dem Grundsatz der Besteuerung der gesamten Gegenleistung, die für einen Umsatz erhalten wird, entgegensteht, indem er zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil in Form einer Befreiung führt, so ist diese Feststellung sowohl auf missbräuchliche Praktiken der Steuerpflichtigen als auch auf Vorschriften des innerstaatlichen Rechts anzuwenden, die eine solche Aufspaltung erfordern.

76. Zum Abschluss dieses Teils meiner Erwägungen möchte ich anmerken, dass die obige Analyse der Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung komplexer Leistungen, gerade auch von Mietkaufverträgen, bereits ausreicht, um festzustellen, dass die von den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs erlaubte bzw. vorgeschriebene Aufspaltung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Ratenkaufverträge in besteuerte Lieferungen von Gegenständen und in steuerbefreite Kreditgeschäfte den Vorschriften der Richtlinie 2006/112 in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof entgegensteht.

77. Eine solche Behandlung dieser Verträge scheint mir auch dem Zweck der Befreiung von Kreditgeschäften nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 und dem Grundsatz der engen Auslegung von Ausnahmen entgegenzustehen.

Der Zweck der Befreiung der Kreditgeschäfte

78. Das System der Mehrwertsteuer beruht auf der allgemeinen Besteuerung aller Gegenstände und Dienstleistungen in jedem Stadium der Produktion und des Vertriebs (bzw. der Erbringung der Dienstleistung). Die Mehrwertsteuer ist jedoch eine Verbrauchsteuer, d. h., dass die wirtschaftliche Last der Steuer in diesem Stadium getragen wird. Diese Belastung wird daher in jedem Stadium des Wirtschaftskreislaufs bis zum Stadium des Verbrauchs an das nächste Stadium weitergegeben. Aufgrund des Mechanismus des Vorsteuerabzugs wirkt sich die Akkumulation der Steuerlast nur auf den Mehrwert in jedem Stadium aus und bleibt die Steuer für die Wirtschaftsteilnehmer neutral.

79. Jede Befreiung unterbricht diese Kette, da dadurch das reibungslose Funktionieren des Besteuerungsmechanismus verhindert wird und es zu Wettbewerbsverzerrungen aufgrund des Verstoßes gegen die steuerliche Neutralität kommt. Wenn ein Gegenstand oder eine Dienstleistung steuerbefreit ist, kann die Vorsteuer mangels einer Steuer auf den Ausgangsumsatz nicht abgezogen werden. Ein steuerbefreiter Wirtschaftsteilnehmer wird daher wie ein Verbraucher behandelt und trägt die Last der Steuer selbst. Deshalb müssen alle Befreiungen von der Mehrwertsteuer eng ausgelegt werden, d. h., sie müssen auf das Mindestmaß reduziert werden, das unter Berücksichtigung ihres Zwecks bzw. der Gründe für ihre Einführung nötig ist[43].

80. Aus den Erwägungsgründen der Richtlinie 2006/112 geht nicht hervor, weshalb der Unionsgesetzgeber Finanzdienstleistungen und insbesondere die Kreditgewährung von der Steuer befreit hat. Eine solche Befreiung gibt es jedoch in den meisten Staaten, die die Mehrwertsteuer eingeführt haben. In der Literatur ist allgemein anerkannt, dass diese Dienstleistungen, die nur Finanzbewegungen betreffen, aufgrund der Schwierigkeit, die Steuerbemessungsgrundlage zu ermitteln, zu schwierig zu besteuern sind[44].

81. Solche Schwierigkeiten gibt es bei Ratenkaufverträgen nicht. Bei dieser Art von Verträgen gibt es zum einen eine klar definierte Leistung, die in der Überlassung des Vertragsgegenstands und unter Umständen der Möglichkeit, daran Eigentum zu erwerben, liegt, und zum anderen die finanzielle Gegenleistung in Form der Leasinggebühren und eventueller zusätzlicher Zahlungen. Die Steuerbemessungsgrundlage ist daher leicht feststellbar – sie setzt sich aus der Summe der Zahlungen

43 Zur Befreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vgl. Urteil vom 26. Mai 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, Rn. 34).

44 Vgl. insbesondere Tait, A., *Value Added Tax. International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington 1988, S. 92. Vgl. auch Parolini, A., „Exemptions in VAT Law – Recent Case Law of the CJEU", in Lang, M. (Hrsg.), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, Wien, 2016, S. 285, und Pardon, J., „La TVA et les opérations bancaires", *Droit bancaire et financier*, 2006, V, S. 274.

zusammen, die der Leasinggeber vom Leasingnehmer erhält. Die Tatsache, dass diese Zahlungen verschiedene Kosten des Leasinggebers abdecken, also abgesehen von den Kosten für die Anschaffung des Vertragsgegenstands die Finanzierungskosten, die Gemeinkosten oder die Kosten der Zusatzleistungen, ändert daran nichts, weil alle diese Kosten im Zusammenhang mit der Überlassung des fraglichen Gegenstands erwachsen.

82. Die auch nur teilweise Einstufung eines solchen Vertrags als Kreditgeschäft geht über den Rahmen hinaus, der nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 für eine Befreiung nötig ist, und entspricht nicht dem Ziel dieser Befreiung. Diese Einstufung verstößt somit gegen den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung nach Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 1 dieser Richtlinie. Der Gerichtshof hat im Übrigen im Urteil Velvet & Steel Immobilien die gleichen Überlegungen angestellt, worin er entschieden hat, dass der Zweck der Befreiung von Finanzgeschäften darin liegt, die Schwierigkeiten, die mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Mehrwertsteuer verbunden sind, zu beseitigen und eine Erhöhung der Kosten des Verbraucherkredits zu vermeiden. Sodann hat der Gerichtshof festgestellt: „Da solche Schwierigkeiten nicht auftreten, wenn die Übernahme der Verpflichtung, eine Immobilie zu renovieren, der Mehrwertsteuer unterliegt, eignet sich dieses Geschäft nicht für eine Befreiung.“ [45]

83. Hinzuzufügen ist in diesem Zusammenhang, dass die Einstufung eines Umsatzes als Kreditgeschäft im innerstaatlichen Recht eines Mitgliedstaats an sich nicht für eine Befreiung gemäß der Richtlinie 2006/112 ausreicht. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs sind die in Art. 135 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiungen autonome unionsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen [46].

84. Meiner Ansicht nach stellt Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 daher keine hinreichende Grundlage für eine teilweise Befreiung von Ratenkaufgeschäften wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden dar.

Ergebnis dieses Teils

85. Meiner Ansicht nach ergibt sich aus diesen Erwägungen klar, dass Ratenkaufgeschäfte wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden im Licht der verschiedenen Vorschriften der Richtlinie 2006/112 in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof nicht in unterschiedliche Umsätze der Lieferung von Gegenständen und der Kreditgewährung aufgespalten werden dürfen. Die teilweise Befreiung, die sich aus dieser Aufspaltung ergibt, benachteiligt die Anbieter dieser Leistungen, indem sie ihnen das Recht auf Vorsteuerabzug auf einen Teil ihrer Kosten nimmt, verringert die Steuereinnahmen sowohl für den Haushalt des betreffenden Mitgliedstaats als auch den der Union und kann zu einer Wettbewerbsverzerrung führen, wenn die gleichen Leistungen in verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedlich behandelt werden [47].

45 Urteil vom 19. April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, Rn. 24).

46 Urteil vom 26. Mai 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Insoweit weise ich beispielsweise darauf hin, dass die Anbieter von Miet- oder Leasingdienstleistungen für Fahrzeuge, die ihren Sitz in Nordirland haben, in unmittelbarem Wettbewerb mit den Anbietern der gleichen Dienstleistungen mit Sitz in Irland stehen, wie wir aus der Rechtssache, die dem Urteil vom 19. September 2017, Kommission/Irland (Zulassungssteuer) (C-552/15, EU:C:2017:698), zugrunde liegt, ersehen können.

86. Ich bestreite nicht, dass der Gesetzgeber des Vereinigten Königreichs das Recht hat, von den Anbietern von Ratenkaufgeschäften aus Gründen des Verbraucherschutzes zu verlangen, für den Leasingnehmer die Beträge gesondert auszuweisen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung der Fahrzeuge stehen. Diese Art der Darstellung des Preises ist jedoch nach der in Nr. 52 der vorliegenden Schlussanträge aufgeführten Rechtsprechung nicht entscheidend und sollte nicht zur Aufspaltung dieser Leistungen für die Zwecke der Auferlegung der Mehrwertsteuer führen [48].

Abschließende Bemerkungen

87. Meines Erachtens ist die einzige Antwort, die man auf die in der vorliegenden Rechtssache vorgelegten Fragen geben kann, dass Ratenkaufverträge wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden einheitliche komplexe Umsätze darstellen, die besteuert werden müssen, wobei die Anbieter das Recht haben, die gesamte Vorsteuer auf die für die Zwecke dieser Leistungen verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen.

88. Selbstverständlich kann eine solche Lösung in Zukunft in vollem Umfang Anwendung finden. Was in der Vergangenheit liegende Sachverhalte einschließlich des Ausgangsrechtsstreits angeht, ist das Problem komplizierter.

89. Zum einen konnten die Anbieter von Ratenkaufgeschäften die teilweise Steuerbefreiung ihrer Leistungen in Anspruch nehmen, da diese in zwei unterschiedliche Umsätze, von denen einer steuerbefreit war, aufgespalten wurden. Zum anderen hätten sie, da diese Befreiung gegen das Unionsrecht verstößt, im normalen Lauf der Dinge im Zusammenhang mit diesen Leistungen das Recht auf Vorsteuerabzug haben müssen. Es stellt sich also die Frage, ob ihnen dieses Recht trotz der fraglichen Befreiung zugestanden werden muss.

90. Hinweise für die Beantwortung dieser Frage finden sich in der Rechtsprechung des Gerichtshofs. Nach der Rechtsprechung ist ein Steuerpflichtiger trotz der Unvereinbarkeit einer nationalen Befreiung mit der Richtlinie 2006/112 nach Art. 168 dieser Richtlinie nicht berechtigt, sowohl von der Steuerbefreiung Gebrauch zu machen als auch das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen [49]. Zwar hat der Gerichtshof diese Feststellung getroffen, als es um den Abzug der Vorsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen ging, die vom Steuerpflichtigen ausschließlich für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze verwendet wurden. Ich meine jedoch, dass die gleiche Lösung gelten sollte, wenn es um die Vorsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen geht, die, obwohl sie teils für die Zwecke besteuerter Umsätze verwendet werden, in ihrer Gesamtheit ein Kostenelement der steuerbefreiten Umsätze bilden. Die gleiche Logik des Systems der Mehrwertsteuer gilt in beiden Situationen, nämlich, dass der Abzug der Vorsteuer an die der Erhebung von Mehrwertsteuer auf der folgenden Stufe geknüpft ist [50].

48 In der mündlichen Verhandlung haben die Parteien geltend gemacht, diese Verpflichtung ergebe sich aus der Richtlinie 2008/48/EG der Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2008 über Verbraucherkreditverträge und zur Aufhebung der Richtlinie 87/102/EWG des Rates (ABl. 2008, L 133, S. 66). Erstens ist diese Richtlinie jedoch gemäß ihrem Art. 2 Abs. 2 Buchst. d auf „Miet- oder Leasingverträge, bei denen weder in dem Vertrag selbst noch in einem gesonderten Vertrag eine Verpflichtung zum Erwerb des Miet- bzw. Leasinggegenstands vorgesehen ist“, nicht anwendbar. Nach den Ausführungen der Regierung des Vereinigten Königreichs in Beantwortung einer schriftlichen Frage des Gerichtshofs enthalten die von VWFS verwendeten Ratenkaufverträge keine Kaufverpflichtung, sondern nur eine Option. Zweitens kann die fragliche Verpflichtung zwar aus Art. 10 Abs. 2 Buchst. e der Richtlinie 2008/48 abgeleitet werden, jedoch handelt es sich dabei um eine Pflicht, den Leasingnehmer zu informieren, die für die steuerliche Behandlung der Leistung nicht entscheidend sein kann.

49 Urteil vom 28. November 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 45).

50 Urteil vom 28. November 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 43).

91. Da die Vorschriften der Richtlinie 2006/112 und insbesondere ihr Art. 73, wonach die Ratenkaufgeschäfte als einheitliche besteuerte Umsätze zu behandeln sind, meiner Meinung nach hinreichend genau und unbedingt sind, so dass sich die Steuerpflichtigen unmittelbar darauf berufen können, könnten die Steuerpflichtigen auch die Besteuerung ihrer Ratenkaufgeschäfte in ihrer Gesamtheit verlangen, um in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu kommen[51]. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob dies in der Praxis im Ausgangsverfahren möglich ist.

Ergebnis

92. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Supreme Court of the United Kingdom (Oberster Gerichtshof des Vereinigten Königreichs) wie folgt zu beantworten:

Die Vorschriften der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass Ratenkaufverträge wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden einheitliche komplexe Umsätze darstellen, die besteuert werden müssen, wobei die Anbieter das Recht haben, die gesamte Vorsteuer auf die für die Zwecke dieser Leistungen verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen.

Die Steuerpflichtigen, die aufgrund des nationalen Rechts in den Genuss einer teilweisen Steuerbefreiung dieser Umsätze gekommen sind, haben nicht das Recht auf Abzug der Vorsteuer, mit der die Gegenstände und Dienstleistungen belastet waren, die für die Zwecke dieser Umsätze verwendet wurden und deren Kosten in den Preisen der steuerbefreiten Umsätze enthalten waren. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob es möglich ist, dass diese Steuerpflichtigen die volle Besteuerung dieser Umsätze beantragen, um das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen zu können.

51 Vgl. Urteil vom 28. November 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 47 und entsprechend Rn. 56 zweiter und dritter Gedankenstrich).