Rechtssache C-277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

gegen

RBS Deutschland Holdings GmbH

(Vorabentscheidungsersuchen des Court of Session [Scotland] [First Division, Inner House])

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Recht auf Vorsteuerabzug – Erwerb von Fahrzeugen und Verwendung für Leasinggeschäfte – Unterschiede zwischen den Steuerregelungen zweier Mitgliedstaaten – Verbot missbräuchlicher Praktiken“

Leitsätze des Urteils

1. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Vorsteuerabzug*

(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 17 Abs. 3 Buchst. a)

2. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Vorsteuerabzug – Ausschlüsse vom Recht auf Vorsteuerabzug*

(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 17 Abs. 3 Buchst. a)

1. Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen den Abzug der beim Erwerb von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer nicht verweigern kann, wenn diese Gegenstände für Leasinggeschäfte in einem anderen Mitgliedstaat verwendet wurden, die als Ausgangsumsätze in diesem zweiten Mitgliedstaat nicht der Mehrwertsteuer unterlagen.

Das Recht auf Abzug der auf bestimmte Umsätze entrichteten Vorsteuer bei in einem anderen Mitgliedstaat auf der folgenden Stufe getätigten Umsätzen hängt nach dieser Vorschrift nämlich davon ab, ob dieses Abzugsrecht bestünde, wenn alle diese Umsätze in ein und demselben Mitgliedstaat getätigt würden. Daher kann der Umstand, dass ein Mitgliedstaat wegen der Einordnung eines Handelsgeschäfts auf der folgenden Stufe keine Mehrwertsteuer erhoben hat, einem Steuerpflichtigen nicht das Recht auf den Abzug der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer nehmen.

(vgl. Randnrn. 32, 42, 46, Tenor 1)

2. Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken steht, wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiges Unternehmen beschließt, von seiner in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft Gegenstände an ein im ersten Mitgliedstaat ansässiges Drittunternehmen verleasen zu lassen, um zu vermeiden, dass auf die Entgeltzahlungen für diese Umsätze, die im ersten Mitgliedstaat als im zweiten Mitgliedstaat erbrachte Vermietungsdienstleistungen und im zweiten Mitgliedstaat als im ersten Mitgliedstaat erfolgte Lieferungen von Gegenständen gelten, Mehrwertsteuer erhoben wird, dem in Art. 17 Abs. 3

Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern verankerten Recht auf Vorsteuerabzug nicht entgegen.

Die Steuerpflichtigen können nämlich 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. Für einen Unternehmer kann die Wahl zwischen steuerfreien Umsätzen und besteuerten Umsätzen auf einer Reihe von Gesichtspunkten, insbesondere auf steuerlichen Überlegungen im Zusammenhang mit dem objektiven Mehrwertsteuersystem, beruhen. Hat er die Wahl zwischen verschiedenen Umsätzen, hat der Steuerpflichtige das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält.

(vgl. Randnrn. 53-55, Tenor 2)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

22. Dezember 2010(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Recht auf Vorsteuerabzug – Erwerb von Fahrzeugen und Verwendung für Leasinggeschäfte – Unterschiede zwischen den Steuerregelungen zweier Mitgliedstaaten – Verbot missbräuchlicher Praktiken“

In der Rechtssache C-277/09

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Vereinigtes Königreich) mit Entscheidung vom 10. Juli 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 21. Juli 2009, in dem Verfahren

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

gegen

RBS Deutschland Holdings GmbH

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts, des Richters D. Švabý, der Richterin R. Silva de Lapuerta (Berichterstatterin) sowie der Richter E. Juhász und J. Malenovský,

Generalanwalt: J. Mazák,

Kanzler: N. Nanchev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 17. Juni 2010,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der RBS Deutschland Holdings GmbH, vertreten durch C. Tyre, QC, und J. F. Ng, Barrister,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch L. Seeboruth als Bevollmächtigten im Beistand von R. Hill, Barrister,
- der Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch B. Klein als Bevollmächtigten,
- der dänischen Regierung, vertreten durch V. Pasternak Jørgensen und R. Holdgaard als Bevollmächtigte,
- der Republik Irland, vertreten durch D. O'Hagan und B. Doherty als Bevollmächtigte,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Afonso und R. Lyal als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 30. September 2010

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 17 Abs. 3 Buchst. a 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: Richtlinie).

2 Das Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen den Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (im Folgenden: Commissioners) und der RBS Deutschland Holdings GmbH (im Folgenden: RBSD) wegen der Weigerung der Commissioners, den Abzug der Mehrwertsteuer zuzulassen, die beim Erwerb von Kraftfahrzeugen entrichtet worden war, die für Leasinggeschäfte verwendet wurden.

Unionsrecht

3 Nach Art. 2 der Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer

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

2. die Einfuhr von Gegenständen.“

4 Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie bestimmt:

„(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. 5 Abs. 1 und 4 Buchst. b der Richtlinie sieht vor:

„(1) Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

...

(4) Als Lieferungen im Sinne des Absatzes 1 gelten ferner:

...

b) die Übergabe eines Gegenstands aufgrund eines Vertrages, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, mit der Klausel, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird“.

6 Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie lautet:

„Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.“

7 Art. 8 Abs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie bestimmt:

„(1) Als Ort der Lieferung gilt

a) für den Fall, dass der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet. ...

b) für den Fall, dass der Gegenstand nicht versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet.“

8 Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„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.“

9 Art. 17 Abs. 2 und 3 der Richtlinie sieht vor:

„(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland 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;

...

(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;

...“

Nationales Recht

10 Schedule 4, paragraph 1(2) des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz von 1994, im Folgenden: VAT Act), der eine Definition des Begriffs „Lieferung von Gegenständen“ enthält, bestimmt:

„Wird der Besitz an Gegenständen übertragen –

a) aufgrund eines Kaufvertrags über Gegenstände oder

b) aufgrund von Verträgen, die ausdrücklich vorsehen, dass das Eigentum ebenfalls zu einem bestimmten Zeitpunkt in der Zukunft übergeht (bestimmt durch die Vereinbarungen oder diesen zu entnehmen, in jedem Fall jedoch spätestens zum Zeitpunkt der vollständigen Bezahlung der Gegenstände),

so handelt es sich in beiden Fällen um eine Lieferung der Gegenstände.“

11 Nach dieser Regelung gilt im innerstaatlichen Recht Leasing nur dann als eine Lieferung von Gegenständen, wenn es unter der Bedingung erfolgt, dass das Eigentum an den verleasteten Gegenständen bei Ablauf des Vertrags auf den Nutzer oder auf einen Dritten übergeht. Andernfalls gilt Leasing als Dienstleistung nach Section 5(2)(b) des VAT Act, denn gemäß dieser Vorschrift sind alle Vorgänge, die keine Lieferung von Gegenständen darstellen, jedoch gegen Entgelt erfolgen, Dienstleistungen.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12 RBSD ist eine in Deutschland ansässige Gesellschaft, die Bank- und Leasingdienstleistungen erbringt. Sie gehört seit dem 31. März 2000 zur Royal Bank of Scotland Group. RBSD hat im Vereinigten Königreich keine Niederlassung, ist dort aber für die Zwecke der Mehrwertsteuer als gebietsfremde Steuerpflichtige registriert.

13 Im Januar 2000 wurde die Vinci plc (im Folgenden: Vinci), eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft, bei RBSD im Hinblick darauf eingeführt, dass RBSD Vinci Leasingfinanzierung gewähren sollte. Zu diesem Zweck wurden am 28. März 2001 mehrere Verträge abgeschlossen.

14 Erstens erwarb RBSD im Vereinigten Königreich Personenkraftwagen von Vinci Fleet Services (im Folgenden: VFS), einer Tochtergesellschaft von Vinci. VFS hatte die Kraftfahrzeuge bei im Vereinigten Königreich ansässigen Autohändlern gekauft.

15 Zweitens vereinbarten RBSD und VFS eine Verkaufsoption bezüglich dieser Fahrzeuge. Nach dieser Vereinbarung („Put Option Agreement“) räumte VFS RBSD das Recht ein, von ihr zu einem bestimmten Termin den Rückkauf dieser Fahrzeuge zu verlangen.

16 Drittens schloss RBSD mit Vinci einen Leasingvertrag („Master Lease Agreement“) mit einer – verlängerbaren – Laufzeit von zwei Jahren, dem zufolge RBSD als Leasinggeberin und Vinci als Leasingnehmerin von in den Anlagen zu diesem Vertrag aufgeführten Ausrüstungsgegenständen, d. h. Kraftfahrzeugen, tätig werden sollten. Bei Vertragsablauf hatte Vinci RBSD den gesamten Restwert der Fahrzeuge zu vergüten. Falls RBSD jedoch (wie von den Parteien erwartet) die Fahrzeuge an Dritte verkaufte, sollte Vinci Anspruch auf die Differenz zwischen dem Verkaufspreis der Fahrzeuge und dem Restwert haben bzw. gegebenenfalls diese Differenz schulden.

17 In der Zeit vom 28. März 2001 bis zum 29. August 2002 stellte RBSD Vinci 335 977 GBP an Leasingentgelt in Rechnung, ohne Mehrwertsteuer auf diese Umsätze auszuweisen.

18 Am 29. August 2002 übertrug RBSD die Verträge auf eine deutsche Tochtergesellschaft der Royal Bank of Scotland Group, die Lombard Leasing GmbH (im Folgenden: LL). Daraufhin stellte LL Vinci für die Zeit vom 29. August 2002 bis zum 27. Juni 2004 1 682 876 GBP an Leasingentgelt in Rechnung, ohne Mehrwertsteuer auszuweisen.

19 In der Folgezeit übte LL bis zum 15. Dezember 2004 die VFS gegenüber bestehende Verkaufsoption („put option“) für die Fahrzeuge aus, die Gegenstand der Leasingvereinbarungen waren. VFS kaufte die Fahrzeuge für 663 158 GBP zurück, und LL stellte ihr insgesamt 116 052 GBP Mehrwertsteuer in Rechnung, die an die Commissioners abgeführt wurde.

20 Die Leasingentgelte, die erst RBSD und später LL erhielt, unterlagen im Vereinigten Königreich nicht der Mehrwertsteuer, weil die im Rahmen der Leasingvereinbarungen getätigten Umsätze nach britischem Recht als Dienstleistungen behandelt wurden und die britischen Steuerbehörden sie als in Deutschland, d. h. an dem Ort bewirkt ansahen, an dem der Dienstleistende seinen Sitz hat. Die Entgelte unterlagen aber auch in Deutschland nicht der Mehrwertsteuer, weil die fraglichen Umsätze nach deutschem Recht als Lieferung von Gegenständen und damit als im Vereinigten Königreich bewirkt galten.

21 Dementsprechend wurde auf die im Ausgangsverfahren fraglichen Leasingentgelte weder im Vereinigten Königreich noch in Deutschland Mehrwertsteuer erhoben. Allerdings wurde im Vereinigten Königreich Mehrwertsteuer auf die Erlöse aus dem Verkauf der Fahrzeuge nach Ausübung der Verkaufsoption („put option“) durch LL erhoben.

22 RBSD machte bei den britischen Steuerbehörden den Abzug der gesamten Vorsteuer in Höhe von 314 056,24 GBP geltend, die ihr von VFS beim Ankauf der Fahrzeuge berechnet worden war. RBSD führte u. a. an, dass sie nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie zum Abzug der beim Erwerb dieser Gegenstände entrichteten Vorsteuer berechtigt sei. Die Voraussetzungen für ein Eingreifen des Rechtsmissbrauchsverbots seien im vorliegenden Fall nicht erfüllt, da die Leasinggeschäfte von drei eigenständigen Unternehmen zu Marktbedingungen getätigt worden seien.

23 Die Commissioners verweigerten RBSD den beantragten Vorsteuerabzug und verlangten die Rückzahlung der Vorsteuerbeträge, die RBSD bereits gutgeschrieben worden waren. Sie machten geltend, dass Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nicht den Abzug der Vorsteuer auf den Erwerb von Gegenständen erlaube, die anschließend für nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze verwendet worden seien. Die Vorsteuer könne nicht abgezogen oder erstattet werden, wenn auf der folgenden Stufe keine Mehrwertsteuer berechnet

worden sei. Im Übrigen habe sich RBSD missbräuchlich verhalten, da die von ihr gewählte Vertragsgestaltung im Wesentlichen einen den Zielen der Richtlinie zuwiderlaufenden Steuervorteil bezweckt habe. Die Leasingbedingungen seien in der Absicht formuliert worden, die unterschiedliche Umsetzung der Richtlinie im Vereinigten Königreich und in Deutschland auszunutzen.

24 RBSD focht den Bescheid der Commissioners vor dem VAT and Duties Tribunal Edinburgh an. Dieses entschied in seinem Urteil vom 24. Juli 2007, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht erfordere, dass der Vorsteuerabzug nur deshalb zu versagen sei, weil keine entsprechende Mehrwertsteuerschuld bestehe. Außerdem stellte das VAT and Duties Tribunal fest, dass die Vertragsgestaltung nicht rechtsmissbräuchlich sei.

25 Die Commissioners legten gegen dieses Urteil Rechtsmittel beim Court of Session (Scotland) ein.

26 Dieses Gericht stellt fest, dass Art. 5 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie im Vereinigten Königreich und in Deutschland unterschiedlich umgesetzt worden sei. Nach dem einschlägigen britischen Recht würden die im Rahmen der im Ausgangsverfahren fraglichen Leasingvereinbarungen getätigten Umsätze als Dienstleistungen behandelt. Dementsprechend gälten sie als an dem Ort bewirkt, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe, d. h. in Deutschland. Nach deutschem Recht seien diese Vereinbarungen als Lieferungen von Gegenständen behandelt worden, so dass sich der Staat, in dem die Mehrwertsteuer zu entrichten sei, nach dem Ort der Lieferung der Gegenstände bestimme, im Ausgangsverfahren das Vereinigte Königreich. Dementsprechend sei in Deutschland keine Mehrwertsteuer auf die Leasinggeschäfte erhoben worden. Somit sei auf die Leasingentgelte in keinem der beiden Mitgliedstaaten Mehrwertsteuer berechnet worden.

27 Unter diesen Umständen hat der Court of Session (Scotland), nachdem er festgestellt hat, dass die bei ihm anhängige Rechtssache durch folgende Umstände gekennzeichnet ist:

- Die deutsche Tochtergesellschaft einer im Vereinigten Königreich ansässigen Bank erwarb im Vereinigten Königreich Fahrzeuge in der Absicht, sie an ein nicht mit ihr verbundenes Unternehmen im Vereinigten Königreich mit Kaufoption zu verleasen, und entrichtete Mehrwertsteuer auf diese Kaufvorgänge;
- nach dem einschlägigen britischen Recht galten die Leistungen, die in der Vermietung von Fahrzeugen bestanden, als in Deutschland erbrachte Dienstleistungen, so dass im Vereinigten Königreich keine Mehrwertsteuer erhoben wurde. Nach deutschem Recht galten diese Leistungen als im Vereinigten Königreich erfolgte Lieferungen von Gegenständen, so dass in Deutschland keine Mehrwertsteuer erhoben wurde. Folglich wurde auf diese Umsätze in keinem der beiden Mitgliedstaaten Mehrwertsteuer erhoben;
- die im Vereinigten Königreich ansässige Bank wählte im Hinblick auf den Erhalt der Steuervergünstigung, die darin bestand, dass auf die Leasingzahlungen keine Mehrwertsteuer anfiel, ihre deutsche Tochtergesellschaft als Leasinggeberin und bestimmte die Laufzeit der Leasingverträge entsprechend;

das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie dahin auszulegen, dass diese Bestimmung die Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs berechtigt, der deutschen Tochtergesellschaft den Abzug der Mehrwertsteuer zu versagen, die sie im Vereinigten Königreich beim Verkauf der

Fahrzeuge entrichtet hat?

2. Muss das nationale Gericht bei der Beantwortung der ersten Frage seine Untersuchung auf die Möglichkeit der Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken erstrecken?

3. Bei Bejahung der zweiten Frage: Lieferte der Abzug der Vorsteuer beim Kauf der Fahrzeuge dem mit den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie verfolgten Ziel zuwider und würde er daher die erste Voraussetzung einer missbräuchlichen Praxis in dem in Randnr. 74 des Urteils des Gerichtshofs vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, Slg. 2006, I-1609), beschriebenen Sinne im Hinblick auf u. a. den Grundsatz der Neutralität der Besteuerung erfüllen?

4. Ebenfalls bei Bejahung der zweiten Frage: Hat das Gericht zu berücksichtigen, dass mit den Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird, so dass das zweite Erfordernis für eine missbräuchliche Praxis, wie in Randnr. 75 des Urteils Halifax u. a. beschrieben, erfüllt ist, wenn bei einem Geschäft zwischen voneinander unabhängigen Parteien die Wahl einer deutschen Tochtergesellschaft für das Verleasen der Fahrzeuge an einen Kunden im Vereinigten Königreich und die Wahl der Bedingungen der Leasingverträge zu dem Zweck erfolgt sind, den steuerlichen Vorteil der Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf die Leasingzahlungen zu erlangen?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

28 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen den Abzug der beim Erwerb von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer verweigern kann, wenn diese Gegenstände für Leasinggeschäfte in einem anderen Mitgliedstaat verwendet wurden, die als Ausgangsumsätze in diesem zweiten Mitgliedstaat nicht der Mehrwertsteuer unterlagen.

29 Wie das vorlegende Gericht in seiner Entscheidung dargelegt hat, erklärt sich die Vorlagefrage daraus, dass die britischen Steuerbehörden das Verleasen der Fahrzeuge nach ihrem Erwerb im Ausgangsverfahren als Dienstleistungen eingestuft haben, so dass diese Umsätze als an dem Ort bewirkt gelten, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner Tätigkeit hat, d. h. in Deutschland. Die deutschen Steuerbehörden haben jedoch die entsprechende Mehrwertsteuer nicht erhoben, weil die Umsätze ihrer Meinung nach als Lieferung von Gegenständen anzusehen waren.

30 Es steht fest, dass die im Ausgangsverfahren fraglichen Leasinggeschäfte, wenn sie von einer Gesellschaft getätigt worden wären, die entweder den Sitz ihrer Tätigkeit im Vereinigten Königreich hat oder dort ansässig ist, nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie zum Abzug der Vorsteuer berechtigt hätten, die beim Erwerb der später verleasten Fahrzeuge entrichtet wurde.

31 Nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie gewähren die Mitgliedstaaten dem Steuerpflichtigen den Abzug der Mehrwertsteuer, soweit die Eingangslieferungen für im Ausland getätigte Ausgangsumsätze verwendet werden, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie im betreffenden Mitgliedstaat bewirkt worden wären.

32 Das Recht auf Abzug der auf bestimmte Umsätze entrichteten Vorsteuer bei in einem anderen Mitgliedstaat auf der folgenden Stufe getätigten Umsätzen hängt nach dieser Vorschrift somit davon ab, ob dieses Abzugsrecht bestünde, wenn alle diese Umsätze in ein und demselben Mitgliedstaat getätigt würden.

33 Wie sich aus den Randnrn. 29 und 30 des vorliegenden Urteils ergibt, ist dies unter den Umständen des Ausgangsverfahrens der Fall. RBSD ist daher nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie zum Abzug der Vorsteuer berechtigt, die sie beim Erwerb der später für das Verleasen verwendeten Gegenstände entrichtet hat.

34 Die Regierungen, die beim Gerichtshof Erklärungen eingereicht haben, haben jedoch im Wesentlichen geltend gemacht, dass das Recht auf Vorsteuerabzug voraussetze, dass auf der folgenden Stufe die Mehrwertsteuer erhoben werde. Da die deutschen Steuerbehörden im Ausgangsverfahren auf die Leasinggeschäfte keine Mehrwertsteuer erhoben hätten, könne RBSD nicht geltend machen, dass sie im Vereinigten Königreich zum Abzug der beim Erwerb der Fahrzeuge entrichteten Vorsteuer berechtigt sei.

35 Der Gerichtshof hat in der Tat entschieden, dass der Vorsteuerabzug an die Erhebung der Mehrwertsteuer auf der folgenden Stufe geknüpft ist (vgl. Urteile vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 24, und vom 14. September 2006, Wollny, C-72/05, Slg. 2006, I-8297, Randnr. 20).

36 In diesen Randnummern der Urteile Uudenkaupungin kaupunki und Wollny hat der Gerichtshof allerdings erläutert, dass es, soweit die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet werden, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen kann.

37 Im Ausgangsverfahren waren die von RBSD als Ausgangsumsätze getätigten Leasinggeschäfte aber nicht von der Mehrwertsteuer befreit und fielen in deren Anwendungsbereich. Sie können daher das Recht auf Vorsteuerabzug entstehen lassen.

38 Zum Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie, das sich auf die Steuer erstreckt, mit der auf der Vorstufe die Gegenstände oder Dienstleistungen belastet waren, die der Steuerpflichtige für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, hat der Gerichtshof festgestellt, dass der Unternehmer mit dem Mechanismus des Vorsteuerabzugs vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. Urteile vom 22. Februar 2001, Abbey National, C-408/98, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 24, vom 8. Februar 2007, Investrand, C-435/05, Slg. 2007, I-1315, Randnr. 22, und vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Slg. 2009, I-10567, Randnr. 27).

39 Ferner ist das Recht auf Vorsteuerabzug als integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und darf grundsätzlich nicht eingeschränkt werden (vgl. insbesondere Urteile vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 43, und vom 23. April 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Slg. 2009, I-3459, Randnr. 15).

40 Daraus folgt, dass der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer auf Gegenstände oder

Dienstleistungen, die er für die Ausübung seiner besteuerten Tätigkeit erworben hat, vollständig als Vorsteuer geltend machen kann (vgl. Urteil NCC Construction Danmark, Randnr. 39).

41 In Anbetracht der Umstände des Ausgangsverfahrens kann das Recht auf Vorsteuerabzug daher nicht davon abhängen, ob auf den Ausgangsumsatz im betreffenden Mitgliedstaat tatsächlich Mehrwertsteuer entrichtet wurde.

42 Da nämlich trotz der Einführung des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems weiterhin Unterschiede zwischen den steuerrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten bestehen, kann der Umstand, dass ein Mitgliedstaat wegen der Einordnung eines Handelsgeschäfts auf der folgenden Stufe keine Mehrwertsteuer erhoben hat, einem Steuerpflichtigen nicht das Recht auf den Abzug der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer nehmen.

43 Zum Urteil vom 26. September 1996, *Debouche* (C-302/93, Slg. 1996, I-4495), auf das sich die britischen Steuerbehörden zur Verweigerung des Vorsteuerabzugs berufen haben, ist lediglich zu bemerken, dass sich der Gerichtshof in den Randnrn. 12 bis 14 dieses Urteils nur darauf gestützt hat, dass der Steuerpflichtige keine Bescheinigung der Behörde des Staates, in dem er ansässig war, darüber hatte beibringen können, dass er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates war, da eine solche Bescheinigung nicht erstellt werden konnte, weil die fraglichen Dienstleistungen steuerbefreit waren. Die Umstände des Ausgangsverfahrens, in dem RBSD nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, unterscheiden sich demnach von denen des Urteils *Debouche*.

44 Es mag zwar in mancher Hinsicht inkohärent erscheinen, davon auszugehen, dass ein Steuerpflichtiger den Vorsteuerabzug geltend machen kann, ohne auf der folgenden Stufe Mehrwertsteuer entrichtet zu haben, doch kann dies nicht rechtfertigen, die Richtlinienbestimmungen über das Abzugsrecht wie Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie unangewandt zu lassen.

45 In Anbetracht ihres Wortlauts lässt sich diese Vorschrift nämlich nicht dahin auslegen, dass die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens den Vorsteuerabzug verweigern können.

46 Auf die erste Vorlagefrage ist demnach zu antworten, dass Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen den Abzug der beim Erwerb von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer nicht verweigern kann, wenn diese Gegenstände für Leasinggeschäfte in einem anderen Mitgliedstaat verwendet wurden, die als Ausgangsumsätze in diesem zweiten Mitgliedstaat nicht der Mehrwertsteuer unterlagen.

Zu den übrigen Fragen

47 Mit der zweiten und der dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht für den Fall, dass Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er es den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats nicht erlaubt, den Vorsteuerabzug unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens – wenn also ein in einem Mitgliedstaat ansässiges Unternehmen beschließt, von seiner in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft Gegenstände an ein im ersten Mitgliedstaat ansässiges Drittunternehmen verleasen zu lassen, um zu vermeiden, dass auf die Entgeltzahlungen für diese Umsätze, die im ersten Mitgliedstaat als im zweiten Mitgliedstaat erbrachte Vermietungsdienstleistungen und im zweiten Mitgliedstaat als im ersten Mitgliedstaat erfolgte Lieferungen von Gegenständen gelten, Mehrwertsteuer erhoben wird – zu verweigern, im Wesentlichen wissen, ob der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken Auswirkungen auf diese Auslegung haben kann.

48 Zur Beantwortung dieser Fragen ist eingangs darauf hinzuweisen, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (vgl. insbesondere Urteile vom 29. April 2004, Gemeente Leusden und Holin Groep, C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-5337, Randnr. 76, sowie Halifax u. a., Randnr. 71).

49 Der Gerichtshof hat in den Randnrn. 74 und 75 des Urteils Halifax u. a. insbesondere entschieden, dass die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum einen voraussetzt, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird.

50 Was den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens betrifft, erfolgten die einzelnen, in Rede stehenden Umsätze zwischen zwei Parteien, zwischen denen keine rechtliche Verbindung bestand. Im Übrigen steht fest, dass diese Umsätze nicht künstlich sind und im normalen Handelsverkehr getätigt wurden.

51 Die Merkmale der im Ausgangsverfahren fraglichen Geschäfte und die Art der zwischen den Gesellschaften, die diese Umsätze getätigt haben, bestehenden Beziehungen lassen, wie das vorliegende Gericht ausgeführt hat, keinen Anhaltspunkt für eine künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung erkennen, die allein zu dem Zweck erfolgt, einen Steuervorteil zu erhalten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Mai 2008, Ampliscientifica und Amplifin, C-162/07, Slg. 2008, I-4019, Randnr. 28), da RBSD eine in Deutschland ansässige Gesellschaft ist, die die Erbringung von Bank- und Leasingdienstleistungen betreibt.

52 Unter diesen Umständen kann es nicht als rechtsmissbräuchlich angesehen werden, wenn eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft Dienstleistungen erbringt und die Geschäfte unter Bedingungen durchgeführt werden, die auf Erwägungen der betroffenen Wirtschaftsteilnehmer beruhen. RBSD hat die fraglichen Dienstleistungen nämlich tatsächlich im Rahmen einer echten wirtschaftlichen Tätigkeit erbracht.

53 Es ist weiter darauf hinzuweisen, 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.

54 Der Gerichtshof hat nämlich entschieden, dass für einen Unternehmer die Wahl zwischen

steuerfreien Umsätzen und besteuerten Umsätzen auf einer Reihe von Gesichtspunkten, insbesondere auf steuerlichen Überlegungen im Zusammenhang mit dem objektiven Mehrwertsteuersystem, beruhen kann (vgl. Urteil vom 9. Oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C?108/99, Slg. 2001, I?7257, Randnr. 33). Er hat insoweit festgestellt, 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 (Urteil Halifax u. a., Randnr. 73).

55 Folglich ist auf die zweite, die dritte und die vierte Vorlagefrage zu antworten, dass der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, wenn also ein in einem Mitgliedstaat ansässiges Unternehmen beschließt, von seiner in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft Gegenstände an ein im ersten Mitgliedstaat ansässiges Drittunternehmen verleasen zu lassen, um zu vermeiden, dass auf die Entgeltzahlungen für diese Umsätze, die im ersten Mitgliedstaat als im zweiten Mitgliedstaat erbrachte Vermietungsdienstleistungen und im zweiten Mitgliedstaat als im ersten Mitgliedstaat erfolgte Lieferungen von Gegenständen gelten, Mehrwertsteuer erhoben wird, dem in Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie verankerten Recht auf Vorsteuerabzug nicht entgegensteht.

Kosten

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

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

1. Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens ist Art. 17 Abs. 3 Buchst. a 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 dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen den Abzug der beim Erwerb von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer nicht verweigern kann, wenn diese Gegenstände für Leasinggeschäfte in einem anderen Mitgliedstaat verwendet wurden, die als Ausgangsumsätze in diesem zweiten Mitgliedstaat nicht der Mehrwertsteuer unterlagen.

2. Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken steht unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, wenn also ein in einem Mitgliedstaat ansässiges Unternehmen beschließt, von seiner in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft Gegenstände an ein im ersten Mitgliedstaat ansässiges Drittunternehmen verleasen zu lassen, um zu vermeiden, dass auf die Entgeltzahlungen für diese Umsätze, die im ersten Mitgliedstaat als im zweiten Mitgliedstaat erbrachte Vermietungsdienstleistungen und im zweiten Mitgliedstaat als im ersten Mitgliedstaat erfolgte Lieferungen von Gegenständen gelten, Mehrwertsteuer erhoben wird, dem in Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie verankerten Recht auf Vorsteuerabzug nicht entgegen.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Englisch.