

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

JÁN MAZÁK

vom 30. September 2010¹

I — Einleitung

1. Mit Beschluss vom 10. Juli 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 21. Juli 2009, hat der Court of Session of Scotland (Vereinigtes Königreich) dem Gerichtshof gemäß Art. 234 EG Fragen nach der Auslegung 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 Bemessungsgrundlage² (im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2. Das Ersuchen ergeht im Rahmen eines Verfahrens der Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (im Folgenden: Commissioners), der für die Erhebung der Mehrwertsteuer und sonstigen Steuern zuständigen Behörde des Vereinigten Königreichs, gegen die 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 grenzüberschreitendes Leasing innerhalb der Gemeinschaft verwendet wurden.

3. Mit seinen Fragen möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen erstens wissen, ob Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass diese Bestimmung die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats berechtigt, den Abzug der Vorsteuer auf Kraftfahrzeuge zu versagen, die zum Zwecke des Verleasens gekauft wurden, wenn wie im vorliegenden Fall auf die Umsätze des Fahrzeugverleasens weder in diesem Mitgliedstaat noch in einem anderen betroffenen Mitgliedstaat Mehrwertsteuer erhoben wurde.

4. Zweitens ersucht das vorliegende Gericht um Hinweise betreffend die Frage, ob die streitigen Umsätze als „missbräuchliche Praxis“ im Sinne des Urteils des Gerichtshofs in der Rechtssache Halifax u. a.³ einzustufen sind.

¹ — Originalsprache: Englisch.

² — ABl. L 145, S. 1; die im vorliegenden Fall einschlägige und in diesen Schlussanträgen herangezogene Fassung der Sechsten Richtlinie ist die aufgrund der Änderungen durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) und die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18).

³ — Urteil vom 21. Februar 2006 (C-255/02, Slg. 2006, I-1609, im Folgenden: Urteil Halifax).

II — Rechtlicher Rahmen

6. Art. 6 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

A — *Sechste Richtlinie*

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

5. Art. 5 der Sechsten Richtlinie bestimmt — soweit hier relevant — Folgendes:

...“

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

7. Art. 8 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

...

„Als Ort der Lieferung gilt

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

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) 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;

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 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„(1) 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 der Sechsten Richtlinie („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) bestimmt, soweit hier relevant:

„...“

(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;

...

I - 13810

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

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

...“

B — *Einschlägiges nationales Recht*

10. Schedule 4, paragraph 1(2) des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz von 1994, im Folgenden: VAT Act), in dem der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ definiert ist, 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 das Verleasen nur dann als eine Lieferung von Gegenständen, wenn es unter der Bedingung erfolgt, dass das Eigentum an den verleasten Gegenständen bei Ablauf des Vertrags auf den Nutzer oder auf einen Dritten übergeht. Andernfalls gilt das Verleasen 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.

III — Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

12. RBSD ist eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland und betreibt die Erbringung von Bank- und Leasingdienstleistungen. Sie gehört zur Royal Bank of Scotland Group. Sie

hat im Vereinigten Königreich keinen Sitz, ist dort aber für die Zwecke der Mehrwertsteuer als gebietsfremde Steuerpflichtige registriert.

13. Im Januar 2000 wurde die Vinci plc (im Folgenden: Vinci), eine nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründete, nicht verbundene Gesellschaft, über die Lombard North Central plc bei RBSD im Hinblick darauf eingeführt, dass RBSD Vinci Leasingfinanzierung gewähren sollte. Zu diesem Zweck schloss RBSD am 28. März 2001 mehrere Verträge mit der Vinci-Gruppe.

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

15. Zweitens vereinbarten RBSD und VFS eine Verkaufsoption über dieselben Fahrzeuge. Nach dieser Vereinbarung räumte VFS RBSD eine Option ein, von VFS den Rückkauf von Fahrzeugen zu verlangen, die Gegenstand eines Leasingvertrags zwischen RBSD und einer Gesellschaft der Vinci-Gruppe waren.

16. Drittens wurde ein Leasing-Rahmenvertrag mit einer — verlängerbaren — Laufzeit von zwei Jahren geschlossen, dem zufolge RBSD als Leasinggeberin und Vinci als Leasingnehmerin für Ausrüstungsgegenstände

tätig werden sollten, die in den Anhängen zu dem Vertrag als Kraftfahrzeuge bezeichnet wurden. Bei Ablauf des Leasingverhältnisses hatte Vinci eine Zahlung in Höhe des gesamten Restwerts der Fahrzeuge an RBSD zu entrichten. Falls jedoch (wie dies die Parteien erwarteten) RBSD 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 29. August 2002 berechnete RBSD Vinci 335 977 GBP an Leasingentgelt und erhob keine Mehrwertsteuer auf diese Umsätze.

18. Am 29. August 2002 übertrug RBSD die fraglichen Verträge auf eine deutsche Tochtergesellschaft der Royal Bank of Scotland Group, nämlich an die Lombard Leasing GmbH (im Folgenden: LL). LL berechnete sodann im Zeitraum 29. August 2002 bis 27. Juni 2004 Vinci 1 682 876 GBP an Leasingentgelt und verlangte auf dieses Leasingentgelt keine Mehrwertsteuer.

19. In der Folgezeit übte LL bis 15. Dezember 2004 die VFS gegenüber bestehende Verkaufsoption für die Fahrzeuge aus, die Gegenstand der Leasingvereinbarungen waren. VFS kaufte die Fahrzeuge für 663 158 GBP zurück, und LL berechnete ihr insgesamt 116 052 GBP Mehrwertsteuer, die dann an die Commissioners abgeführt wurde.

20. Die Leasingentgelte, die erst RBSD und später LL erhielt, unterlagen im Vereinigten Königreich nicht der Mehrwertsteuer, weil die fraglichen Umsätze nach dortigem Recht als Dienstleistungen behandelt wurden, wobei davon ausgegangen wurde, dass sie in Deutschland bewirkt wurden, d. h. an dem Ort des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistungserbringers. Die Entgelte unterlagen aber auch in Deutschland nicht der Mehrwertsteuer, weil die fraglichen Umsätze nach dortigem Recht als Lieferung von Gegenständen betrachtet wurden, wobei davon ausgegangen wurde, dass sie im Vereinigten Königreich bewirkt wurden, d. h. an dem Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Lieferung befanden.

21. Dementsprechend wurde in beiden Mitgliedstaaten keine Mehrwertsteuer auf die Leasingentgelte entrichtet. Allerdings wurde, wie oben ausgeführt⁴, im Vereinigten Königreich Mehrwertsteuer auf die Erlöse aus dem Verkauf der Fahrzeuge nach Ausübung der Verkaufsoption durch LL erhoben.

22. RBSD machte bei den nationalen Steuerbehörden Abzug der gesamten Vorsteuer in Höhe von 314 056 GBP geltend, die ihr beim Ankauf der Fahrzeuge bei VFS von diesem Unternehmen berechnet worden war.⁵ RBSD führte u. a. an, dass sie aufgrund von Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie zum Abzug der Vorsteuer auf den Erwerb dieser Gegenstände berechtigt sei.

⁴ — Siehe oben, Nr. 19.

⁵ — Siehe oben, Nr. 14.

Auch die Voraussetzungen für ein Eingreifen des Rechtsmissbrauchsverbots seien im vorliegenden Fall nicht erfüllt, da die Leasingumsätze zwischen drei eigenständigen Unternehmen im freien Wettbewerb getätigt worden seien.

23. Die Commissioners versagten RBSD den beantragten Vorsteuerabzug und verlangten Rückzahlung der Vorsteuerbeträge, die RBSD bereits gutgeschrieben worden waren, im Wesentlichen mit der Begründung, dass Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nicht den Abzug der Vorsteuer für den Erwerb von Gegenständen erlaube, die anschließend für Umsätze verwendet worden seien, auf die keine Mehrwertsteuer zu erheben sei. Im Übrigen liege eine missbräuchliche Praxis der RBSD vor, da die von ihr gewählte Vertragsgestaltung im Wesentlichen einen Steuervorteil entgegen dem Ziel der Richtlinie bezwecke und die Leasingkonditionen in der Absicht formuliert worden seien, die unterschiedliche Umsetzung der Richtlinie im Vereinigten Königreich und in Deutschland auszunutzen.

24. RBSD legte beim VAT and Duties Tribunal in Edinburgh Rechtsmittel gegen den Bescheid der Commissioners ein. In seiner Entscheidung vom 24. Juli 2007 kam das Tribunal zu dem Ergebnis, der Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordere nicht, dass der Vorsteuerabzug nur deshalb zu versagen sei, weil keine entsprechende Mehrwertsteuerschuld bestehe. Außerdem stellte das VAT and Duties Tribunal fest, dass die Vertragsgestaltung keine missbräuchliche Praxis darstelle.

25. Das vorlegende Gericht hat über das Rechtsmittel zu entscheiden, das die Commissioners gegen diese Entscheidung eingelegt haben.

26. Da der Court of Session of Scotland der Ansicht ist, dass er Hinweise betreffend die Auslegung von Art. 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie und betreffend die mögliche Anwendbarkeit des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken benötigt, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles, in dem

- a) eine deutsche Tochtergesellschaft einer Bank im Vereinigten Königreich im Vereinigten Königreich Fahrzeuge in der Absicht kaufte, diese an ein nicht mit ihr verbundenes Unternehmen im Vereinigten Königreich zu verleasen, und Mehrwertsteuer auf diese Kaufvorgänge entrichtete;
- b) nach der anwendbaren Regelung des Vereinigten Königreichs die Lieferungen, die in der Vermietung von Fahrzeugen bestehen, als Dienstleistungen aus Deutschland betrachtet wurden und daher im Vereinigten Königreich nicht der Mehrwertsteuer unterlagen, während nach deutschem Recht diese Lieferungen als Lieferungen von Gegenständen im Vereinigten Königreich behandelt wurden und daher in Deutschland nicht der Mehrwertsteuer unterlagen, so dass auf diese Lieferungen in keinem der beiden

Mitgliedstaaten Mehrwertsteuer erhoben wurde;

des Urteils des Gerichtshofs Halifax beschriebenen Sinne im Hinblick auf u. a. den Grundsatz der Neutralität der Besteuerung erfüllen?

c) die Bank im Vereinigten Königreich im Hinblick auf den Erhalt der Steuervergünstigung, die darin bestand, dass auf die Leasingzahlungen keine Mehrwertsteuer anfiel, ihre deutsche Tochtergesellschaft als Leasinggeberin wählte und die Laufzeit der Leasingverträge entsprechend bestimmte:

1. Ist Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten 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: Liefe der Abzug der Vorsteuer beim Kauf der Fahrzeuge dem mit den einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie verfolgten Ziel zuwider und würde er daher die erste Voraussetzung einer missbräuchlichen Praxis in dem in Randnr. 74

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 erwähnten Urteils des Gerichtshofs 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?

IV — Rechtliche Würdigung

A — Vorbemerkungen

27. Die vier Vorlagefragen sollen im Wesentlichen die Beurteilung ermöglichen, ob RBSD

unter den Umständen des vorliegenden Falls gemäß der Sechsten Richtlinie ein Recht auf Abzug oder auf Erstattung der Mehrwertsteuer haben kann, die sie beim Ankauf der für ihre Leasingumsätze verwendeten Fahrzeuge entrichtet hat, obwohl dann infolge der unterschiedlichen Umsetzung der Richtlinie in zwei Mitgliedstaaten in keinem von beiden Mehrwertsteuer auf die Leasingumsätze erhoben wurde.

28. Diese Fragen lassen sich eigentlich in zwei Hauptproblemkreise gliedern, die ich in folgender Reihenfolge untersuchen werde: erstens Auslegung von Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie (Frage 1) und zweitens Funktion und Umfang des Verbots missbräuchlicher Praktiken unter den Umständen des vorliegenden Falls (Fragen 2 bis 4).

29. Entgegen der durch die Formulierung der Frage 2 nahegelegten Auffassung sind diese beiden Problemkreise systematisch eigenständig und sollten daher nicht zusammen, sondern nacheinander behandelt werden.

30. In einem ersten Schritt ist also zunächst zu prüfen, ob ein Steuerpflichtiger grundsätzlich Vorsteuerabzug nach Maßgabe der einschlägigen Vorschriften der Sechsten Richtlinie, insbesondere ihres Art. 17 Abs. 3 Buchst. a, in einer Umsatzserie wie der im

Ausgangsverfahren streitigen geltend machen kann.

31. Erst wenn feststeht, dass die Voraussetzungen, die nach den einschlägigen Vorschriften der Sechsten Richtlinie für den fraglichen Vorsteuerabzug gelten, zumindest formal grundsätzlich erfüllt sind, muss in einem zweiten Schritt untersucht werden, ob der betreffende Steuerpflichtige in dem hier vorliegenden speziellen Fall versucht, diese Vorschriften für missbräuchliche oder betrügerische Zwecke in Anspruch zu nehmen, d. h., ob das streitige Vorgehen nach den subjektiven und objektiven Kriterien, die der Gerichtshof insoweit in seiner Rechtsprechung formuliert hat⁶, als missbräuchliche Praxis anzusehen ist.⁷

32. Schließlich ist einleitend noch darauf hinzuweisen, dass die Vorlagefragen im vorliegenden Fall offenbar von der Prämisse ausgehen, dass erstens die erbrachten Leistungen im Rahmen der fraglichen Leasingumsätze als Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie einzuordnen sind mit der Folge, dass zweitens im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie Deutschland

6 — Siehe insbesondere unten, Nr. 72.

7 — Vgl. in diesem Zusammenhang Urteile vom 14. Dezember 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Slg. 2000, I-11569, insbesondere Randnr. 46 in Verbindung mit Randnrn. 51 und 52), und Halifax, oben in Fn. 3 angeführt, Randnrn. 68, 69 und 74.

als Ort der Dienstleistung anzusehen ist, da RBSD als Dienstleistender dort ansässig ist.

weder im Mitgliedstaat des Eingangsumsatzes noch im Mitgliedstaat des Ausgangsumsatzes der Mehrwertsteuer unterlagen.

33. Da diese Problematik in den hier vorgelegten Fragen nicht angesprochen wird und letztlich vom vorlegenden Gericht anhand des gegebenen Sachverhalts zu entscheiden ist⁸, werde ich bei der Prüfung der Vorlagefragen ebenfalls die Annahme zugrunde legen, dass es sich bei den fraglichen Leasinggeschäften um Dienstleistungen handelt, die in Deutschland erbracht wurden.

1. Wesentliches Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

35. Im vorliegenden Verfahren haben RBSD, die Regierungen Dänemarks, Italiens und des Vereinigten Königreichs sowie Irland und die Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht. Mit Ausnahme der dänischen Regierung waren alle diese Verfahrensbeteiligten sowie die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung vom 17. Juni 2010 vertreten.

B — *Zur ersten Frage*

34. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat (im Folgenden: Erstattungsmitgliedstaat) einem Steuerpflichtigen den Abzug oder die Erstattung der Vorsteuer, die auf dort gekaufte Fahrzeuge entrichtet worden war, versagen kann, wenn diese Fahrzeuge in einem anderen Mitgliedstaat (im Folgenden: Mitgliedstaat des Ausgangsumsatzes) für Leasingumsätze verwendet wurden, die infolge unterschiedlicher Umsetzung der Richtlinie

36. Die dänische, die italienische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie Irland sind der Auffassung, dass bei richtiger Auslegung von Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie einem Steuerpflichtigen bei einem Sachverhalt wie dem hier gegebenen kein Recht auf Vorsteuerabzug zustehe und dass die erste Vorlagefrage daher zu bejahen sei.

37. Nach ihrer Argumentation, die ich hier nicht im Einzelnen wiedergebe, liefe es der Systematik des Mehrwertsteuersystems und insbesondere dem Zweck des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 der Sechsten Richtlinie, nämlich Gewährleistung vollständiger steuerlicher Neutralität, zuwider, wenn einem Steuerpflichtigen der Abzug von Vorsteuer hinsichtlich eines Umsatzes zugebilligt würde, auf den auf der nächsten Stufe keine entsprechende Mehrwertsteuer anfalle. Sowohl aufgrund des Wortlauts von Art. 17 als

⁸ — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. Dezember 2005, *Centralan Property* (C-63/04, Slg. 2005, I-11087, Randnr. 63).

auch der Erfordernisse des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, wie sie in der Rechtsprechung des Gerichtshofs dargelegt seien, könnten in der Regel nur besteuerte Umsätze ein Abzugsrecht begründen. Im vorliegenden Fall habe RBSD nur dann die Möglichkeit, die beim Ankauf der Fahrzeuge entrichtete Mehrwertsteuer abzuziehen, wenn sie für die Leasingumsätze auch tatsächlich Mehrwertsteuer in Deutschland abgerechnet hätte.

38. Die deutsche Regierung geht zwar nicht speziell auf die erste Vorlagefrage ein, macht aber geltend, dass sie entgegen den Ausführungen der Kommission die Sechste Richtlinie, insbesondere deren Art. 5 Abs. 4 Buchst. b, keineswegs falsch umgesetzt oder angewandt habe. Sie schließt sich jedoch der Auffassung an, dass die Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs im vorliegenden Fall berechtigt seien, den streitigen Vorsteuerabzug zu versagen.

39. Demgegenüber sind RBSD und die Kommission der Ansicht, dass Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats nicht berechtige, den Abzug in einem Fall wie dem hier streitigen zu versagen. Die erste Vorlagefrage sei daher zu verneinen.

40. Die Kommission trägt insbesondere vor, dass die deutschen Steuerbehörden bei

richtiger Auslegung von Art. 5 der Sechsten Richtlinie die von RBSD getätigten Leasingumsätze als Dienstleistungen hätten einstufen sollen und dass die Umsätze daher in Deutschland hätten besteuert werden müssen. Allerdings führten weder die falsche Behandlung der Sache in Deutschland noch das zugegebenermaßen unbefriedigende und der Systematik der Mehrwertsteuervorschriften und dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität zuwiderlaufende Ergebnis daran vorbei, dass Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie seiner Entstehungsgeschichte und seinem Wortlaut nach keine Auslegung dahin zulasse, dass die Steuerbehörden unter Umständen wie den hier streitigen einen Vorsteuerabzug versagen dürften.

41. RBSD teilt die Meinung der Kommission und weist darauf hin, dass, sollte Deutschland die Sechste Richtlinie tatsächlich falsch umgesetzt haben oder sollte jedenfalls die Richtlinie im Vereinigten Königreich und in Deutschland voneinander abweichend umgesetzt worden sein, ein Steuerpflichtiger berechtigt sei, sich diese Abweichung zunutze zu machen, und dass es den Behörden des Vereinigten Königreichs verwehrt sei, den Vorsteuerabzug mit der Begründung zu versagen, die Harmonisierung der Mehrwertsteuer in der gesamten Union sei noch nicht abgeschlossen. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gelte nicht absolut und mache die tatsächliche Entrichtung der Mehrwertsteuer nicht zur Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

2. Würdigung

Ausgangsumsatz im Erstattungsmitgliedstaat getätigt würde.¹⁰

42. Nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ist jeder Mehrwertsteuerpflichtige im Sinne von Art. 4 Abs. 1 dieser Richtlinie berechtigt, die Mehrwertsteuer abzuziehen oder sich erstatten zu lassen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen, für die diese Steuer als Vorsteuer entrichtet wurde, für im Ausland ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie verwendet werden, für die das Abzugsrecht bestünde, wenn die betreffenden Umsätze im Inland bewirkt worden wären.⁹

45. Unstreitig sind im vorliegenden Fall die streitigen Leasingumsätze als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen, die im Vereinigten Königreich zum streitigen Vorsteuerabzug berechtigen würden, wenn sie im Inland bewirkt worden wären.

46. Meines Erachtens begründet Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie daher unter den Umständen des vorliegenden Falls ein Recht auf Vorsteuerabzug.

43. Es ist daher hervorzuheben, dass — wie sich eindeutig aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt — bei der Beurteilung der Frage, ob ein Recht auf Abzug der Vorsteuer besteht, die für Leistungen entrichtet wurde, die für in einem anderen Mitgliedstaat bewirkte Umsätze verwendet werden, auf den Mitgliedstaat der fraglichen Eingangsumsätze abzustellen ist und nicht auf den Mitgliedstaat, in dem die fraglichen Ausgangsumsätze getätigt werden.

47. Die Probleme, die im Rahmen der Vorlagefragen angesprochen werden, beruhen allerdings offenbar darauf, dass die streitigen Leasingumsätze unstreitig in Deutschland, in dessen Hoheitsgebiet sie als bewirkt gelten, nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, so dass im vorliegenden Fall der Leistende, der den Abzug geltend macht, überhaupt keine Mehrwertsteuer auf die Ausgangsumsätze entrichtet hat.

44. Das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich ausländischer Ausgangsumsätze hängt daher gemäß Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie davon ab, ob das Abzugsrecht bestünde, wenn der entsprechende

48. Insoweit ist das vorliegende Vorabentscheidungsverfahren nicht der Rahmen für die Beurteilung, ob — wie die Kommission geltend macht — die unterschiedliche Bestimmung des Besteuerungsorts der streitigen Leasinggeschäfte in der Tat auf eine falsche

9 — Vgl. Urteil vom 2. Juli 2009, EGN (C-377/08, Slg. 2009, I-5685, Randnr. 23).

10 — Vgl. in diesem Sinne Urteil EGN, oben in Fn. 9 angeführt, Randnr. 34; vgl. auch Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache VDP Dental Laboratory (C-401/05, Urteil vom 14. Dezember 2006, Slg. 2006, I-12121, Nr. 32).

Umsetzung oder Anwendung der Sechsten Richtlinie, insbesondere deren Art. 5 zur Definition des Begriffs „Lieferung von Gegenständen“, seitens Deutschlands bzw. auf eine falsche Anwendung der Richtlinie seitens der Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs zurückzuführen ist. Es genügt die Feststellung, dass Ursache des vorliegenden Rechtsstreits eine abweichende Anwendung der Sechsten Richtlinie ist.

49. Wie die deutsche Regierung zutreffend bemerkt, tritt das Diskrepanzproblem, mit dem wir es hier zu tun haben, ganz allgemein bei innergemeinschaftlichen Umsätzen auf und ist nicht nur auf Fälle beschränkt, in denen ein Mitgliedstaat die Sechste Richtlinie tatsächlich falsch anwendet. Daneben sind auch Fälle möglich, in denen ein bestimmter Umsatz von einem Mitgliedstaat als besteuert behandelt wird, während in einem anderen Mitgliedstaat auf denselben Umsatz keine Mehrwertsteuer erhoben würde.

50. Diese Situation ist dadurch bedingt, dass die Sechste Richtlinie und die Vorgängerrichtlinien nicht zu einer vollständigen Harmonisierung aller Aspekte der Mehrwertsteuer geführt haben und dass das dadurch geschaffene gemeinschaftliche Mehrwertsteuersystem den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Richtlinie in bestimmten Bereichen ausdrücklich einen Spielraum lässt, indem z. B. bestimmte Möglichkeiten bei der Mehrwertsteuererhebung eingeräumt

werden, von denen die Mitgliedstaaten Gebrauch machen können.¹¹ Solche Optionen sind etwa in den Art. 13 Teil C und 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie betreffend Steuerbefreiungen vorgesehen.¹²

51. Dies vorausgeschickt, stellt sich die Frage, ob in einem solchen Fall, in dem der Ausgangsumsatz in dem Mitgliedstaat, in dem er bewirkt wird, als nicht besteuert behandelt wird, dennoch ein Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie bestehen kann, d. h., obwohl auf den Ausgangsumsatz keine Mehrwertsteuer erhoben wird?

52. Insoweit ist zu beachten, dass einerseits nach der durch die Sechste Richtlinie geschaffenen Abzugsregelung und nach dem in dieser Regelung verankerten Grundsatz der steuerlichen Neutralität das Recht auf Vorsteuerabzug in der Regel an die Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe geknüpft ist.¹³

53. Insbesondere hat der Gerichtshof mehrfach hierzu ausgeführt, dass durch das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 der

11 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. Dezember 2006, Eurodental (C-240/05, Slg. 2006, I-11479, Randnr. 51), vom 5. Dezember 1989, ORO Amsterdam Beheer und Concerto (C-165/88, Slg. 1989, I-4081, Randnr. 21), vom 14. September 2006, Wollny (C-72/05, Slg. 2006, I-8297, Randnr. 28), und vom 29. April 2004, Gemeinde Leusden und Holin Groep (C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-5337, Randnr. 48).

12 — Vgl. in diesem Zusammenhang Urteil vom 26. September 1996, Debouche (C-302/93, Slg. 1996, I-4495, Randnr. 3).

13 — Vgl. in diesem Sinne z. B. Urteile Wollny, oben in Fn. 11 angeführt, Randnr. 20, und vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 24).

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, der Unternehmer 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.¹⁴

54. Außerdem sind nach ständiger Rechtsprechung der Grundsatz der steuerlichen Neutralität und insbesondere das Recht auf Vorsteuerabzug als integrale Bestandteile des Mechanismus der Mehrwertsteuer ein grundlegendes Prinzip des durch die einschlägigen unionsrechtlichen Vorschriften geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems.¹⁵

55. Daher trifft es zu, dass — wie die Mehrzahl der Beteiligten des vorliegenden Verfahrens vortragen — die Zulassung des Vorsteuerabzugs nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ohne Entrichtung der entsprechenden Mehrwertsteuer auf der folgenden Stufe auf den ersten Blick der durch die Sechste Richtlinie geschaffenen Mehrwertsteuerregelung, insbesondere der Abzugsregelung, und dem in dieser Regelung

verankerten Grundsatz der steuerlichen Neutralität zuwiderläuft.

56. Andererseits ist einzuräumen, dass — wie RBSD hervorhebt — die Sechste Richtlinie in ihrem Art. 17 Abs. 3, zu dem die hier untersuchte Bestimmung gehört, ausdrücklich eine Ausnahme von der Regel vorsieht, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug nur im Fall besteuerten Umsätze entstehen kann. So ist in Art. 17 Abs. 3 Buchst. b und c ein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer vorgesehen, mit der Gegenstände oder Dienstleistungen belastet waren, die für steuerbefreite Umsätze verwendet werden.¹⁶

57. Die Sechste Richtlinie gestattet daher bestimmte Ausnahmen und Beschränkungen hinsichtlich der allgemeinen Systematik der Abzugsregelung und hinsichtlich des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, dessen Beachtung mit dieser Regelung sichergestellt werden soll.¹⁷

58. Angesichts dessen scheint mir erstens, dass eine Auslegung von Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin, dass das Recht auf Vorsteuerabzug davon abhängt, ob auf den Ausgangsumsatz in dem Mitgliedstaat, in dem er bewirkt wird, tatsächlich Mehrwertsteuer entrichtet wird, nicht

14 — Vgl. u. a. Urteile vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Slg. 2009, I-10567 Randnr. 27), vom 8. Februar 2007, Investrand (C-435/05, Slg. 2007, I-1315, Randnr. 22), und vom 22. Februar 2001, Abbey National (C-408/98, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 24).

15 — Vgl. Urteile vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C-25/07, Slg. 2008, I-5129, Randnrn. 14 f.), und vom 23. April 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Slg. 2009, I-3459, Randnr. 15).

16 — Vgl. in diesem Sinne z. B. Urteile vom 6. April 1995, BLP (C-4/94, Slg. 1995, I-983, Randnrn. 22 f.), und Eurodental, oben in Fn. 11 angeführt, Randnrn. 33 bis 36.

17 — Vgl. in diesem Sinne auch Urteil PARAT Automotive Cabrio, oben in Fn. 15 angeführt, Randnr. 18.

möglich ist, ohne die genannte Vorschrift ihres Sinnes zu berauben, da eine solche Auslegung dem eindeutigen Wortlaut zuwiderliefe, wonach auf die Abzugsmöglichkeit im Erstattungsmitgliedstaat abzustellen ist.

59. Zweitens liegt es meines Erachtens im Wesen dieser Regel, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug anhand einer hypothetischen steuerlichen Behandlung (im Erstattungsmitgliedstaat) und nicht anhand der tatsächlichen steuerlichen Behandlung des Ausgangsumsatzes (in dem Mitgliedstaat, in dem dieser bewirkt wurde) zu beurteilen ist, dass — soweit das durch die Sechste Richtlinie geschaffene Mehrwertsteuersystem immer noch bestimmte Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten bei der Besteuerung erlaubt — Fälle wie der hier streitige auftreten kön-

nen, in denen Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ein Recht auf Vorsteuerabzug gewährt, obwohl auf den Umsatz auf der nächsten Stufe tatsächlich keine Mehrwertsteuer entrichtet worden ist.

60. Mit anderen Worten: Mit dem Erlass dieser Vorschrift hat der Gemeinschaftsgesetzgeber das Risiko hingenommen, dass — soweit Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in solchen bestimmten Fällen den Vorsteuerabzug auch ohne das Anfallen von Mehrwertsteuer auf der folgenden Stufe zulässt — diese Vorschrift eine Ausnahme von der insbesondere in Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Abzugsregelung und damit vom Grundsatz der steuerlichen Neutralität beinhaltet.

61. Ich schließe mich daher im Wesentlichen der Meinung der Kommission an, dass es Sache des Gesetzgebers wäre, der fraglichen Rechtslage abzuweichen, die zweifellos, wie vorstehend dargestellt, eine Anomalie bzw. Ausnahme im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem darstellt. Da diese den Vorsteuerabzug zulassende Ausnahme beim gegenwärtigen Stand der Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in seiner derzeitigen Fassung immanent ist, kann sie nicht mit dem Hinweis auf die übliche Systematik der durch die Richtlinie geschaffenen Abzugsregelung und auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität für unanwendbar erklärt werden.¹⁸

62. Schließlich bin ich mit der Kommission der Ansicht, dass sich die Auslegung, die von den Regierungen, die im vorliegenden Verfahren Erklärungen abgegeben haben, befürwortet wird und die der in den vorliegenden Schlussanträgen vertretenen Auslegung entgegenläuft, kaum auf das Urteil Debouche stützen lässt, und zwar deshalb nicht, weil es — abgesehen von einigen Sachverhaltsunterschieden zwischen jenem Fall und dem vorliegenden, etwa betreffend das Fehlen einer Bescheinigung über die Eigenschaft als Steuerpflichtiger — in der Rechtssache Debouche nicht um Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ging, der den Bezugspunkt für die Beurteilung des Rechts auf

18 — Vgl. in diesem Zusammenhang auch die Schlussanträge von Generalanwalt Bot in der Rechtssache NCC Construction Danmark, Urteil in Fn. 14 angeführt, Nr. 86: „[Das Recht auf Vorsteuerabzug] hat ... keine übergesetzliche Geltung ... Der Neutralitätsgrundsatz und das Recht auf Vorsteuerabzug können somit nicht dazu führen, dass eine nationale Rechtsvorschrift, die eine solche abweichende Bestimmung der Sechsten Richtlinie umsetzt, verdrängt oder für unanwendbar erklärt wird.“

Vorsteuerabzug auf den Erstattungsmitgliedstaat verlagert und damit gerade zu der hier fraglichen Rechtslage führt.¹⁹

63. Demnach schlage ich daher vor, die erste Vorlagefrage dahin zu beantworten, dass Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats nicht berechtigt, einem Steuerpflichtigen den Abzug der Vorsteuer, mit der Gegenstände belastet waren, die dann für in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte Leasingleistungen verwendet wurden, allein deshalb zu versagen, weil auf diese Leistungen in dem letztgenannten Mitgliedstaat nicht tatsächlich Mehrwertsteuer zu entrichten war.

C — Zu der zweiten, der dritten und der vierten Frage

64. Mit der zweiten, der dritten und der vierten Frage, die zweckmäßigerweise zusammen zu untersuchen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob das Recht auf Vorsteuerabzug unter Umständen wie denen des vorliegenden Falls einem Steuerpflichtigen aufgrund des Verbots missbräuchlicher Praktiken im Sinne des Urteils des Gerichtshofs in der Rechtssache Halifax²⁰ versagt werden kann.

¹⁹ — Urteil Debouche, oben in Fn. 12 angeführt, insbesondere Randnrn. 12 bis 17.

²⁰ — Oben in Fn. 3 angeführt.

1. Wesentliches Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

65. Da die meisten Regierungen, die Erklärungen abgegeben haben, in Beantwortung der ersten Vorlagefrage geltend machen, dass einem Steuerpflichtigen in einer Lage wie der von RBSD kein Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie zustehe, halten sie es für überflüssig, den vorliegenden Fall auch unter dem Gesichtspunkt des Verbots missbräuchlicher Praktiken zu prüfen.

66. Für den Fall, dass der Gerichtshof der von ihnen befürworteten Auslegung nicht folgen sollte, tragen die dänische, die deutsche, die italienische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie Irland einhellig vor, dass das Verbot missbräuchlicher Praktiken im vorliegenden Fall zum Tragen komme. Sie sind sich im Wesentlichen einig, dass die Umsätze aufgrund ihres künstlichen Charakters und des mit ihnen verfolgten Zwecks des Erlangens eines Steuervorteils geeignet seien, gegen das Verbot zu verstoßen, wobei jedoch — wie einige der genannten Regierungen hervorheben — die Feststellung, ob alle Voraussetzungen für das Vorliegen einer „missbräuchlichen Praxis“ im Sinne des Urteils Halifax²¹ erfüllt seien, letztlich Sache des vorlegenden Gerichts sei.

67. Die Kommission ist der Ansicht, dass in Fällen, in denen ein genuines Geschäft zwischen voneinander unabhängigen Parteien vorliege, der Umstand, dass Dienstleistungen

²¹ — Oben in Fn. 3 angeführt.

von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat erbracht würden, und der Umstand, dass der Vertrag so gestaltet sei, dass sich die Parteien die günstige Auslegung der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuervorschriften durch die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats zunutze machten, nicht als Rechtsmissbrauch betrachtet werden könnten. Falls das nationale Gericht feststelle, dass RBSD die streitigen Dienstleistungen wirklich von einem tatsächlich existierenden Sitz in Deutschland aus erbringe, so werde eine echte wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt, und man könne dann schwerlich zu dem Ergebnis gelangen, mit den Umsätzen werde im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt.

68. RBSD schließt sich im Wesentlichen der Auffassung der Kommission an und macht geltend, dass das vorliegende Gericht das Eingreifen des Verbots missbräuchlicher Praktiken nicht zu prüfen brauche. RBSD bestreitet, dass die streitigen Umsätze künstlich seien, und weist darauf hin, dass sie im Rahmen normaler Handelsgeschäfte und nicht nur zu dem Zweck getätigt worden seien, missbräuchlich in den Genuss von Steuervorteilen zu gelangen. Wesentlicher Zweck der Umsätze sei das Verleasen von Fahrzeugen in Gewinnerzielungsabsicht und nicht die bloße Erlangung eines Steuervorteils.

2. Würdigung

69. Erstens ist insbesondere im Hinblick auf die zweite Vorlagefrage zu beachten, dass das

nationale Gericht bei der Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits erforderlichenfalls das grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken zu berücksichtigen hat, da dieses Verbot auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gilt und in diesem Zusammenhang insbesondere dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.²²

70. Sodann ist daran zu erinnern, dass das Rechtsmissbrauchsverbot nach ständiger Rechtsprechung insbesondere im Bereich der Mehrwertsteuer darauf abzielt, dass die Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht so weit gehen kann, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt werden, d. h. diejenigen Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen.²³

71. Nach diesem Grundsatz sind somit rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erhalten.²⁴

22 — Vgl. hierzu Urteile Halifax, oben in Fn. 3 angeführt, Randnr. 70, und vom 21. Februar 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Slg. 2006, I-1751, Randnr. 52).

23 — Vgl. Urteile vom 22. Mai 2008, Ampliscentifica und Amplifin (C-162/07, Slg. 2008, I-4019, Randnr. 27), und Halifax, oben in Fn. 3 angeführt, Randnrn. 69 f.

24 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Ampliscentifica und Amplifin, oben in Fn. 23 angeführt, Randnr. 28, und vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 55).

72. Die Kriterien für die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis im Bereich der Mehrwertsteuer, von denen abzuweichen im vorliegenden Fall kein Grund besteht, hat der Gerichtshof im Urteil Halifax wie folgt definiert:²⁵

- Die fraglichen Umsätze haben trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe.
- Aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ist ersichtlich, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.

73. Hierzu ist angesichts der Formulierung der dritten und der vierten Frage zu beachten, dass es im Rahmen der in Art. 234 EG (jetzt Art. 267 AEUV) vorgesehenen Aufgabenverteilung Sache des nationalen Gerichts ist, diese Kriterien auf den konkreten Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anzuwenden und festzustellen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen eines missbräuchlichen Verhaltens erfüllt sind.²⁶

25 — Vgl. Urteil Halifax, oben in Fn. 3 angeführt, Randnrn. 74 f.; vgl. auch Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, Slg. 2008, I-897, Randnrn. 42 und 58).

26 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Halifax, oben in Fn. 3 angeführt, Randnr. 76, und Part Service, oben in Fn. 25 angeführt, Randnr. 63.

74. Angesichts der Besonderheiten des vorliegenden Falls mögen jedoch die nachstehenden Erwägungen dem nationalen Gericht als weitere Richtschnur für die Anwendung der vorstehend aufgeführten Kriterien dienen.²⁷

75. Was das erste Kriterium betrifft, das Gegenstand der dritten Vorlagefrage ist, kann der Umstand, dass die Zulassung des Vorsteuerabzugs im vorliegenden Fall grundsätzlich den Zielen der Sechsten Richtlinie und insbesondere dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu widersprechen scheint, meines Erachtens allein noch nicht die Feststellung begründen, dass der Vorsteuerabzug dem mit Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie verfolgten Ziel zuwiderliefe, da diese Bestimmung — wie oben dargelegt²⁸ — aufgrund ihres Wortlauts eine Ausnahme von dem durch die Richtlinie geschaffenen Mehrwertsteuersystem, insbesondere der Abzugsregelung, und dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität beinhaltet.

76. Mit anderen Worten: Wenn ein Steuerpflichtiger von „Anomalien“ bzw. Brüchen im Mehrwertsteuersystem, wie sie hier vorliegen, Gebrauch macht, diese jedoch auf dem System selbst oder genauer gesagt auf Unterschieden bei der Anwendung dieses Systems in den betreffenden Mitgliedstaaten beruhen,

27 — Vgl. Urteile Halifax, oben in Fn. 3 angeführt, Randnr. 77, und Part Service, oben in Fn. 25 angeführt, Randnr. 56.

28 — Siehe oben, Nrn. 58 bis 60.

darf nicht jedes „Gebrauchmachen“ von dieser Möglichkeit seitens eines Steuerpflichtigen automatisch als „Missbrauch“ gelten.

77. In Bezug auf das zweite Kriterium, das in der vierten Vorlagefrage angesprochen wird, hat das nationale Gericht sodann bei der von ihm vorzunehmenden Würdigung erstens im Auge zu behalten, dass — wie der Gerichtshof wiederholt entschieden hat — für einen Steuerpflichtigen 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. Wenn der Steuerpflichtige die Wahl zwischen zwei Umsätzen hat, schreibt ihm die Sechste Richtlinie nicht vor, den Umsatz zu wählen, der die höhere Mehrwertsteuerzahlung nach sich zieht. Der Steuerpflichtige hat vielmehr das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält.²⁹

78. Meines Erachtens kann folglich im vorliegenden Fall der Umstand, dass eine ausländische Tochtergesellschaft anstatt eines in dem betreffenden Land ansässigen Anbieters zur Tätigkeit eines Umsatzes ausgewählt wurde und dies einen Steuervorteil zum Ergebnis hat, allein noch nicht die Feststellung begründen, mit den fraglichen Leasingumsätzen werde im Wesentlichen nur ein Steuervorteil bezweckt.

79. Zur Beurteilung der Frage, ob mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird, kann das nationale Gericht vielmehr prüfen, ob die Gestaltungen für die Erbringung der streitigen Leasingleistungen rein künstlich zu sein scheinen, weil für sie kein anderer Grund als allein die Erlangung von Steuervorteilen ersichtlich ist und nicht etwa wirtschaftliche Zielsetzungen, die auf z. B. dem Marketing, der Organisation oder der Kostenersparnis beruhen. Bei der Prüfung des künstlichen Charakters der fraglichen Umsätze kann das nationale Gericht außerdem die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen.³⁰

80. Angesichts dessen schlage ich daher vor, die zweite, die dritte und die vierte Frage dahin zu beantworten, dass es Sache des nationalen Gerichts ist, anhand der vom Gerichtshof im Urteil Halifax³¹ formulierten Kriterien und meiner vorstehenden Ausführungen hierzu festzustellen, ob bei der Anwendung von Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie Umsätze wie die im Ausgangsverfahren streitigen als missbräuchliche Praxis im Rahmen der Sechsten Richtlinie mit der Folge angesehen werden können, dass die nationalen Steuerbehörden einem Steuerpflichtigen den Abzug der im Hinblick auf diese Umsätze entrichteten Vorsteuer versagen können.

29 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Halifax, oben in Fn. 3 angeführt, Randnr. 73, BLP, oben in Fn. 16 angeführt, Randnr. 26, und Part Service, oben in Fn. 25 angeführt, Randnr. 47.

30 — Vgl. in diesem Zusammenhang Urteile Halifax, oben in Fn. 3 angeführt, Randnrn. 75 und 81, und Part Service, oben in Fn. 25 angeführt, Randnr. 62.

31 — Oben in Fn. 3 angeführt.

V — Ergebnis

81. Daher schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

1. 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 berechtigt die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats nicht, einem Steuerpflichtigen den Abzug der Vorsteuer, mit der Gegenstände belastet waren, die dann für in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte Leasingleistungen verwendet wurden, allein deshalb zu versagen, weil auf diese Leistungen in dem letztgenannten Mitgliedstaat nicht tatsächlich Mehrwertsteuer zu entrichten war.
2. Es ist Sache des nationalen Gerichts, anhand der vom Gerichtshof im Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, formulierten Kriterien festzustellen, ob bei der Anwendung von Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie Umsätze wie die im Ausgangsverfahren streitigen als missbräuchliche Praxis im Rahmen der Sechsten Richtlinie mit der Folge angesehen werden können, dass die nationalen Steuerbehörden einem Steuerpflichtigen den Abzug der im Hinblick auf diese Umsätze entrichteten Vorsteuer versagen können.

In dieser Beziehung ist zwar die Zulassung des Vorsteuerabzugs in einer Situation wie der des vorliegenden Falls — da hier keine Mehrwertsteuer auf der folgenden Stufe erhoben wurde — mit der durch die Sechste Richtlinie geschaffenen Abzugsregelung und insbesondere mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität grundsätzlich nicht vereinbar, jedoch kann dies allein noch nicht die Feststellung begründen, dass der Vorsteuerabzug dem mit Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie verfolgten Ziel zuwiderliefe. Auch der Umstand, dass eine ausländische Tochtergesellschaft anstatt eines in dem betreffenden Land ansässigen Anbieters zur Tätigkeit eines Umsatzes ausgewählt wurde und dies zu einem Steuervorteil führt, kann allein noch nicht die Feststellung begründen, mit dem fraglichen Umsatz werde im Wesentlichen nur ein Steuervorteil bezweckt.