



# Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
MICHAL BOBEK  
vom 7. September 2017<sup>1</sup>

## Rechtssache C-251/16

**Edward Cussens,  
John Jennings,  
Vincent Kingston**  
gegen  
**T. G. Brosnan**

(Vorabentscheidungsersuchen des Supreme Court [Oberster Gerichtshof, Irland])

„Mehrwertsteuer – Steuerumgehung – Unmittelbare Anwendbarkeit des Grundsatzes des Rechtsmissbrauchsverbots nach dem Urteil Halifax u. a. (C-255/02)“

### I. Einleitung

1. Steuerbehörden verlieben sich eher selten. Es gibt jedoch (mindestens) eine Ausnahme von dieser Regel: das Urteil aus dem Jahr 2006 in der Rechtssache Halifax u. a.<sup>2</sup>, in dem der Gerichtshof das grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken für das Gebiet der Mehrwertsteuer bestätigt hat. Dieses Urteil haben Steuerverwaltungen in allen Mitgliedstaaten regelrecht ins Herz geschlossen.

2. Wie häufig in solchen Fällen erscheint jedoch das wahre Wesen des Objekts der plötzlichen Zuneigung zunächst schemenhaft und wenig greifbar<sup>3</sup>. Dasselbe gilt für das Verbot missbräuchlicher Praktiken bzw. das Rechtsmissbrauchsverbot im Rahmen der Mehrwertsteuer. Obwohl seit mehr als zehn Jahren anerkannt und seitdem Gegenstand ausführlicher wissenschaftlicher Diskussionen, ist wohl festzustellen, dass das Wirken dieses grundsätzlichen Verbots im Einzelnen, einschließlich der Frage, welche Kriterien genau erfüllt sein müssen, um einen Missbrauch anzunehmen, immer noch nicht abschließend geklärt ist.

3. Hier wird der Gerichtshof ersucht, die Voraussetzungen der Anwendung und die praktischen Auswirkungen dieses Grundsatzes im Rahmen eines vom Supreme Court (Oberster Gerichtshof, Irland) vorgelegten Vorabentscheidungsersuchens zu erläutern.

4. Die Herren Edward Cussens, John Jennings und Vincent Kingston (im Folgenden: Rechtsmittelführer) errichteten an einem Standort in Cork, Irland, 15 Ferienwohnungen. Sie vermieteten die Liegenschaften für 20 Jahre und einen Monat an ein mit ihnen verbundenes Unternehmen. Nach irischem Recht wurde diese Vermietung über 20 Jahre als Verfügung über Grundstücke behandelt. Auf den kapitalisierten Wert der Vermietung wurde Mehrwertsteuer erhoben. Der Mietvertrag wurde einen Monat später gekündigt, und die Liegenschaften wurden von den

<sup>1</sup> Originalsprache: Englisch.

<sup>2</sup> Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, im Folgenden auch: Urteil Halifax).

<sup>3</sup> Ein Zyniker (oder Realist, je nach Standpunkt) könnte hinzufügen, das eine sei sogar die Vorbedingung für das Fortbestehen des anderen.

Rechtsmittelführern an Dritte veräußert. Nach irischem Recht fiel für diese Veräußerungen keine Mehrwertsteuer an, da Mehrwertsteuer nur für die ursprüngliche, erste Verfügung, d. h. auf die langfristige Vermietung anfiel. Später kam die irische Steuerverwaltung zu der Auffassung, dass die erste Verfügung, die langfristige Vermietung, eine künstliche Gestaltung und rechtsmissbräuchlich gewesen sei. Die Vermietung sei daher für die Zwecke der Mehrwertsteuer unbeachtlich, die vielmehr auf die spätere Veräußerung an Dritte zu erheben sei, als wenn diese die erste Verfügung gewesen sei. Dies führte zu einer signifikant höheren Mehrwertsteuerschuld der Rechtsmittelführer.

5. Die Entscheidung der Steuerverwaltung wurde angefochten, und der Rechtsstreit kam schließlich vor den Supreme Court (Oberster Gerichtshof). Dieser legt dem Gerichtshof acht Fragen vor. Mit den Fragen 1 und 2 möchte er wissen, ob der unionsrechtliche Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs unmittelbar wirksam ist und den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vorgeht. Für den Fall der unmittelbaren Anwendbarkeit des Grundsatzes des Verbots des Rechtsmissbrauchs möchte das Gericht mit den Fragen 4 und 7 Aufschluss über dessen Anwendungsbedingungen erlangen. Sofern diese Bedingungen in diesem Fall erfüllt sind, möchte das Gericht mit Frage 3 wissen, wie eine Umqualifizierung und Neubewertung der Umsätze zu Mehrwertsteuerzwecken erfolgen kann. Mit den Fragen 5, 6 und 8 möchte das Gericht Aufschluss erlangen über die Folgen der Unvereinbarkeit einer bestimmten innerstaatlichen Rechtsvorschrift mit der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG<sup>4</sup>.

## II. Rechtlicher Rahmen

### A. Unionsrecht

#### 1. Richtlinie 77/388 (im Folgenden: Sechste Richtlinie)

6. Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie<sup>5</sup> unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“.

7. Art. 4 Abs. 3 lautet:

„Die Mitgliedstaaten können auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere eine der folgenden Leistungen erbringen:

- a) die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt. Die Mitgliedstaaten können die Einzelheiten der Anwendung dieses Kriteriums auf Umbauten von Gebäuden und den Begriff ‚dazugehöriger Grund und Boden‘ festlegen.

Die Mitgliedstaaten können andere Kriterien als das des Erstbezugs bestimmen, z. B. den Zeitraum zwischen der Fertigstellung des Gebäudes und dem Zeitpunkt seiner ersten Lieferung, oder den Zeitpunkt zwischen dem Erstbezug und der späteren Lieferung, sofern diese Zeiträume fünf bzw. zwei Jahre nicht überschreiten.

Als Gebäude gilt jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk;

<sup>4</sup> Sechste Richtlinie 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).

<sup>5</sup> Inzwischen abgelöst durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

b) die Lieferung von Baugrundstücken.

Als Baugrundstücke gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten.“

8. In Art. 5 („Lieferung von Gegenständen“) heißt es:

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

...

(3) Die Mitgliedstaaten können als körperlichen Gegenstand behandeln:

a) bestimmte Rechte an Grundstücken;

b) dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben;

c) Anteilsrechte und Aktien, deren Besitz rechtlich oder tatsächlich das Eigentums- oder Nutzungsrecht an einem Grundstück oder Grundstücksteil begründet.“

9. In Art. 13 („Steuerbefreiungen im Inland“) der Sechsten Richtlinie heißt es:

....

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

...

g) die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a) bezeichneten Gegenstände; ...“

### ***B. Irisches Recht***

10. Section 4 des VAT Act 1972 (Mehrwertsteuergesetz von 1972, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) in der zum maßgeblichen Zeitpunkt geltenden Fassung lautete:„(1) (a) Diese

Section  
gilt für  
unbe-  
weglic-  
he  
Gegen-  
ständ-  
e –

(i) die von oder im Auftrag der sie liefernden Person geschaffen wurden ...

(b) In dieser Section bedeutet ‚Recht‘ in Bezug auf unbewegliche Gegenstände ein Eigentums- oder Nutzungsrecht an Grundstücken oder ein Recht an einem solchen Recht, das zum Zeitpunkt seiner Entstehung auf einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren angelegt ist ... ein Verweis auf eine Veräußerung eines Rechts schließt einen Verweis auf die Entstehung eines Rechts ein ...

(2) ... [A]ls Lieferung unbeweglicher Gegenstände im Sinne dieses Gesetzes gilt nur, wenn jemand, dem ein Recht an unbeweglichen Gegenständen nach dieser Section in Bezug auf die Gesamtheit oder einen Teil dieser Gegenstände zusteht, dieses Recht oder ein sich daraus ergebendes Recht veräußert, wozu auch die Rückgabe oder Abtretung eines solchen Rechts gehört.

...

(4) Veräußert ein an unbeweglichen Gegenständen im Sinne dieser Section Berechtigter betreffend die Gesamtheit oder einen Teils dieser Gegenstände ein sich aus diesem Recht ergebendes Recht, ohne dieses Recht vollständig aufzugeben, so wird für die Zwecke von Section 3(1)(f) angenommen, dass diese Person sich diese Gegenstände oder den Teil davon zu unternehmensfremden Zwecken angeeignet hat.

...

(6) Unbeschadet anderer Bestimmungen dieser Section oder von Section 2 wird keine Mehrwertsteuer auf eine Lieferung unbeweglicher Gegenstände erhoben,

(a) in Bezug auf die ein der liefernden Person nach Section 12 zustehendes Abzugsrecht bezüglich der für die Lieferung oder Entwicklung der Gegenstände anfallenden oder entrichteten Mehrwertsteuer nicht entstanden ist und auch, abgesehen von den Fällen nach Section 3(5)(b)(iii), nicht entstanden wäre oder

(b) die vor dem festgelegten Zeitpunkt bezogen worden waren oder nicht zwischen diesem Zeitpunkt und dem Zeitpunkt der Lieferung entwickelt worden waren, soweit es sich nicht um die Lieferung von unbeweglichen Gegenständen nach Subsection (5) handelt.

...

(9) Unterliegt eine Veräußerung eines Rechts an unbeweglichen Gegenständen der Mehrwertsteuer und sind diese Gegenstände seit dem Zeitpunkt der Veräußerung dieses Rechts (im Folgenden in dieser Subsection: steuerbares Recht) nicht entwickelt worden, so gilt jede Veräußerung eines Rechts an diesen Gegenständen nach diesem Zeitpunkt durch eine vom Erwerber des steuerbaren Rechts verschiedene Person für die Zwecke dieses Gesetzes als Lieferung unbeweglicher Gegenstände, auf die Subsection (6) Anwendung findet“.

11. Section 10(9) des Mehrwertsteuergesetzes (in seiner 2002 geltenden Fassung) lautet:

„(a) Bei der Lieferung von unbeweglichen Gütern und bei der Erbringung von Dienstleistungen, die aus der Entwicklung von unbeweglichen Gütern bestehen, ist der Wert eines etwaigen Rechts an den im Zusammenhang mit der Lieferung veräußerten Gütern in die Gegenleistung einzubeziehen.

(b) Für die Bewertung eines jeden Rechts an unbeweglichen Gegenständen ist der Marktpreis solcher Rechte anzusetzen. Sofern es sich bei dem Verzicht oder der Abtretung eines Rechts an unbeweglichen Gütern um eine mehrwertsteuerpflichtige Lieferung von unbeweglichen Gütern handelt, wird der Marktpreis dieses Rechts so festgesetzt, als ob derjenige, der auf dieses Recht verzichtet oder es abgetreten hat, ein Recht an diesen Gütern veräußerte, das dieser für den

Zeitraum geschaffen hatte, der zwischen dem Zeitpunkt des Verzichts oder der Abtretung und dem Zeitpunkt liegt, an dem dieses Recht, auf das verzichtet oder das abgetreten wurde, ohne den Verzicht oder die Abtretung erloschen wäre.“

12. Zusätzliche Vorschriften über die Bewertung von Umsätzen mit Grundstücken für Mehrwertsteuerzwecke waren in Regulation 19 der Value Added Tax Regulations 1979 (Mehrwertsteuergesetz von 1979, S.I. Nr. 63 von 1979) in der jeweils geltenden Fassung enthalten, in der es heißt: „(2) Veräußert jemand, der ein Recht an unbeweglichen Gütern hat (in diesem Absatz ‚Veräußerer‘ genannt), in Bezug auf die Gesamtheit oder einen Teil dieser Güter ein Recht, dass sich aus diesem Recht ergibt in der Weise, dass er sich das Recht auf Rücknahme des veräußerten Rechts (in diesem Absatz ‚Rücknahmerecht‘ genannt) zurückbehält, so gelten die folgenden Bestimmungen:

- (a) der Wert des Rücknahmerechts wird ermittelt, indem der Wert des veräußerten Rechts vom Wert des vollen Rechts abgezogen wird, den der Veräußerer zum Zeitpunkt der Veräußerung an den Gütern oder dem Teil der Güter, über die er zum Zeitpunkt der Veräußerung verfügte, hatte, und
- (b) der Wert des Rücknahmerechts wird nicht berücksichtigt, wenn nach den Bedingungen der Veräußerung das veräußerte Recht für einen Zeitraum von 20 Jahren oder mehr besteht oder gelten soll.“

### III. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

13. Die Rechtsmittelführer waren Miteigentümer eines Stückes Land in Cork, auf dem sie 15 Ferienwohnungen (im Folgenden: Liegenschaften) errichteten. Nach Angaben des vorlegenden Gerichts tätigten sie zur Reduzierung ihrer Mehrwertsteerverbindlichkeit auf die Liegenschaftsveräußerungen eine Reihe vorläufiger Umsätze mit einem verbundenen Unternehmen, der Shamrock Estates Limited (im Folgenden: SEL) (im Folgenden: Vorveräußerungsumsätze).

14. Am 8. März 2002 schlossen die Rechtsmittelführer einen langfristigen Mietvertrag mit SEL über 20 Jahre und einen Monat ab (im Folgenden: langfristige Vermietung). Die Liegenschaften wurden an die Rechtsmittelführer für zwei Jahre zurückvermietet (im Folgenden: kurzfristige Vermietung).

15. Am 3. April 2002 wurden beide Mietverhältnisse durch gegenseitigen Verzicht der Parteien beendet, so dass die Rechtsmittelführer wieder ein von jeder Belastung freies volles Eigentum an den Liegenschaften erlangten. Im Mai 2002 veräußerten die Rechtsmittelführer die Liegenschaften an Dritte.

16. Grundsätzlich unterliegen die ersten Lieferungen von Grundstücken in Irland der Mehrwertsteuer. Darauf folgende Lieferungen sind von der Mehrwertsteuer befreit. Bei Lieferungen in Form der Veräußerung von unbeschränktem Eigentum an Immobilien wird Mehrwertsteuer auf den Veräußerungspreis erhoben. Vermietungen auf mehr als 20 Jahre werden in Irland als Lieferungen von Grundstücken angesehen<sup>6</sup>. In diesen Fällen wird die Mehrwertsteuer auf den kapitalisierten Wert erhoben.

17. Wären die Liegenschaften von den Rechtsmittelführern direkt veräußert worden (also ohne die Vorveräußerungsumsätze), so wäre hierfür Mehrwertsteuer in Höhe von 125 746 Euro angefallen. Die Rechtsmittelführer erklärten jedoch Mehrwertsteuer in Höhe von 40 000 Euro für die langfristige Vermietung als erste Lieferung der Liegenschaften, wobei die kurzfristige Vermietung, die Rücknahme nach dem Verzicht auf die Mietverträge und der anschließende Verkauf der Liegenschaften im Mai 2002 von der Umsatzsteuer befreit waren.

<sup>6</sup> Genauer gesagt werden Vermietungen auf mehr als zehn Jahre als Lieferungen von Grundstücken behandelt. Jedoch wird bei einer Laufzeit von unter 20 Jahren auch Mehrwertsteuer auf den Wert des Rücknahmerechts erhoben.

18. Die irische Steuerverwaltung vertrat die Auffassung, es handle sich bei den Vorveräußerungsumsätzen um eine künstliche Gestaltung, die für die Zwecke der Mehrwertsteuerbemessung außer Betracht bleiben müsse. Die auf die Veräußerung der Liegenschaften geschuldete Umsatzsteuer betrage somit 125 746 Euro (abzüglich der bereits gezahlten 40 000 Euro).

19. Die Rechtsmittelführer fochten diese Festsetzung an, und die Rechtssache gelangte schließlich vor den Supreme Court (Oberster Gerichtshof, Irland), der das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zu Vorabentscheidung vorgelegt hat:

1. Ist der Rechtsmissbrauchsgrundsatz, wie er im Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Halifax als im Bereich der Mehrwertsteuer anwendbar anerkannt wurde, gegenüber einer Einzelperson unmittelbar wirksam, wenn kein innerstaatliches Instrument, sei es legislativ oder judikativ, zur Durchsetzung dieses Grundsatzes besteht, und zwar unter Umständen, unter denen – wie im vorliegenden Fall – die von den Commissioners befürwortete Umqualifizierung der vor den Veräußerungen vorgenommenen Geschäfte und der Veräußerungsvorgänge (im Folgenden zusammen: Geschäfte der Rechtsmittelführer) zu einer Mehrwertsteuerschuld zulasten der Rechtsmittelführer führen würde, die bei Anwendung der zum maßgebenden Zeitpunkt geltenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts auf die Geschäfte der Rechtsmittelführer nicht angefallen ist?
2. Falls die erste Frage dahin beantwortet wird, dass der Rechtsmissbrauchsgrundsatz gegenüber einer Einzelperson unmittelbar wirksam ist, auch wenn kein innerstaatliches Instrument, sei es legislativ oder judikativ, zur Durchsetzung dieses Grundsatzes besteht: War der Grundsatz ausreichend klar und bestimmt, um auf die Geschäfte der Rechtsmittelführer angewandt werden zu können, die abgeschlossen worden waren, bevor das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Halifax erging, insbesondere im Hinblick auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Schutzes des berechtigten Vertrauens der Rechtsmittelführer?
3. Falls der Rechtsmissbrauchsgrundsatz auf die Geschäfte der Rechtsmittelführer anwendbar ist, so dass diese umzuqualifizieren sind:
  - a) Welcher rechtliche Mechanismus ist für die Festsetzung und Erhebung der auf die Geschäfte der Rechtsmittelführer anfallenden Mehrwertsteuer anzuwenden, nachdem nach innerstaatlichem Recht keine Mehrwertsteuer geschuldet bzw. festsetzbar oder erhebbar ist?
  - b) Auf welche Weise haben die innerstaatlichen Gerichte eine solche Steuerverbindlichkeit umzusetzen?
4. Hat das innerstaatliche Gericht bei der Beurteilung, ob das wesentliche Ziel der Geschäfte der Rechtsmittelführer in der Erlangung eines Steuervorteils bestand, die vor den Veräußerungen vorgenommenen Geschäfte (die nach den Feststellungen des Gerichts ausschließlich aus steuerlichen Gründen durchgeführt wurden) isoliert zu betrachten oder ist das Ziel der Geschäfte der Rechtsmittelführer insgesamt zu betrachten?
5. Ist Section 4(9) des Mehrwertsteuergesetzes als innerstaatliche Umsetzungsbestimmung zur Sechsten Richtlinie zu behandeln, obwohl er nicht mit der in Art. 4 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie enthaltenen Bestimmung vereinbar ist, bei deren richtiger Anwendung die Rechtsmittelführer in Bezug auf die Lieferung der Liegenschaften vor dem Erstbezug als Steuerpflichtige behandelt würden, obwohl zuvor schon eine steuerbare Verfügung stattgefunden hat?
6. Für den Fall, dass Section 4(9) mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar ist: Haben die Rechtsmittelführer im Vertrauen auf diese Bestimmung einen den im Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Halifax anerkannten Grundsätzen zuwiderlaufenden Rechtsmissbrauch begangen?

7. Hilfsweise, wenn Section 4(9) nicht mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar ist: Haben die Rechtsmittelführer einen Steuervorteil erlangt, der dem Ziel der Richtlinie und/oder von Section 4 widerspricht?
8. Für den Fall, dass Section 4(9) nicht als Umsetzungsbestimmung zur Sechsten Richtlinie zu betrachten ist: Findet der durch das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Halifax etablierte Rechtsmissbrauchsgrundsatz trotzdem auf die gegenständlichen Geschäfte Anwendung, und zwar unter Bezugnahme auf die durch den Gerichtshof im Urteil Halifax niedergelegten Kriterien?
20. Schriftliche Erklärungen sind von den Rechtsmittelführern, gemeinsam von der Regierung Irlands und dem Vertreter der irischen Steuerverwaltung (Letzterer im Folgenden: Beklagter), der italienischen Regierung und der Kommission eingereicht worden. Zudem haben die Beteiligten, die am schriftlichen Verfahren teilgenommen haben, mit Ausnahme der italienischen Regierung in der Sitzung am 27. April 2017 mündlich Stellung genommen.

#### **IV. Würdigung**

21. Die acht Fragen des vorliegenden Gerichts können vier verschiedenen Themenkreisen zugeordnet werden:

- Anwendbarkeit des Grundsatzes des Rechtsmissbrauchsverbots im vorliegenden Fall (Fragen 1 und 2) (siehe unten, Abschnitt B);
- die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Grundsatzes, d. h. Ermittlung des wesentlichen Ziels des Umsatzes (Frage 4) sowie des Zwecks der Sechsten Richtlinie und der innerstaatlicher Umsetzungsbestimmungen (Frage 7) (siehe unten, Abschnitt C);
- die Folgen eines Rechtsmissbrauchs für die Umqualifizierung und die Neubewertung der Umsätze (Frage 3) (siehe unten, Abschnitt D);
- die Folgen für den Fall, dass Section 4(9) des Mehrwertsteuergesetzes als mit der Richtlinie unvereinbar oder als nicht ordnungsgemäße Umsetzung derselben anzusehen wäre (Fragen 5, 6 und 8) (siehe unten, Abschnitt E).

22. Ich werde diese Punkte nacheinander prüfen. Bevor ich mich einer detaillierten Analyse zuwende, sind noch zwei terminologische Anmerkungen zu machen.

##### **A. Terminologische Anmerkung**

23. In seinem Vorlagebeschluss verwendet das nationale Gericht den Ausdruck „Rechtsmissbrauch“. Dieser Begriff wird tatsächlich häufig vom Gerichtshof gebraucht, sowohl im Bereich der Mehrwertsteuer als auch in anderen Bereichen. Insgesamt gesehen verwendet der Gerichtshof jedoch in seiner Rechtsprechung eine große Bandbreite von Ausdrücken für ähnliche oder identische Gegebenheiten. So wird etwa von einem „Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken“<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 35).

gesprochen oder davon, dass „eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht ... nicht erlaubt“ ist oder dass „missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern“ nicht vom Unionsrecht gedeckt sind<sup>8</sup>. Andere Bezeichnungen, wie etwa „Umgehung“<sup>9</sup>, „Entziehung“<sup>10</sup> oder „rein künstliche Gestaltungen“<sup>11</sup> sind ebenfalls üblich.

24. Der Ausdruck „Rechtsmissbrauch“ ist meines Erachtens angemessener in Situationen, in denen es um die Beziehungen zwischen Privatpersonen geht, wenn beispielsweise eine Partei bestehende Eigentumsrechte oder Rechte aus einem Vertrag auf *unangemessene, böswillige oder schädigende Weise* wahrnimmt. Es besteht dabei kein Zweifel, dass eine Partei Inhaber dieser Rechte (im Sinne einer rechtlichen Befugnis) ist; problematisch ist lediglich gegebenenfalls die Art und Weise, in der diese Rechte ausgeübt werden.

25. Dieser Konstellation steht die Art vorgeblichen Missbrauchs gegenüber, die in der vorliegenden Rechtssache in Rede steht, in der es u. a. um die Frage des *Anwendungsbereichs* unionsrechtlicher Vorschriften geht und darum, ob diese in einer „künstlichen“ Weise geltend gemacht werden, die dem gesetzgeberischen Zweck nicht entspricht<sup>12</sup>.

26. Anders gesagt erscheint für das öffentliche Recht der Ausdruck „Umgehung“ geeigneter für das, was tatsächlich gemeint ist, und nicht „Rechtsmissbrauch“ mit seiner im Wesentlichen privatrechtlichen Bedeutung. Da der Ausdruck „Missbrauch“ jedoch in der Rechtsprechung und im unionsrechtlichen Schrifttum inzwischen weit verbreitet ist, werde ich ihn beibehalten. Ich werde jedoch in diesen Schlussanträgen von „Missbrauch von Rechtsvorschriften“ sprechen, da dies zumindest etwas mehr dem öffentlich-rechtlichen Kontext des Begriffs Rechnung trägt.

27. Das Fehlen einer einheitlichen Terminologie zeigt zudem eine tiefer gehende Vielfalt der Herangehensweise an das Missbrauchsverbot und seiner Anwendung in der Rechtsprechung des Gerichtshofs. Tatsächlich offenbart es eine grundsätzlichere Frage: Gibt es einen allgemeinen Grundsatz, nach dem der Missbrauch von Rechtsvorschriften verboten ist, oder handelt es sich vielmehr um je nach Anwendungsbereich unterschiedliche Grundsätze?

28. Beispielsweise ist im Bereich der Mehrwertsteuer die „künstliche“ Natur von Umsätzen eine wesentliche Voraussetzung. Hier geht die Kommission – wenn auch mit einer etwas diffusen Ausdrucksweise – grundsätzlich davon aus, dass die Künstlichkeit von Umsätzen mit einem Missbrauch *gleichzusetzen* sei, wenn dadurch die Mehrwertsteuerverbindlichkeit gemindert werde. Im Gegensatz dazu wird der Künstlichkeit im Bereich der Freizügigkeit weniger (und manchmal überhaupt keine) Bedeutung zugemessen<sup>13</sup>.

8 Vgl. u. a. Urteile vom 21. Februar 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, Rn. 52), vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 68 und 69 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 22. Dezember 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, Rn. 25), vom 13. März 2014, SICES u. a. (C-155/13, EU:C:2014:145, Rn. 29 und 30), und vom 14. April 2016, Cervati und Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, Rn. 32). Vgl. auch Urteil vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, Rn. 47).

9 Urteil vom 10. Januar 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc und Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, Rn. 27).

10 Urteile vom 3. Dezember 1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, Rn. 13), und vom 5. Oktober 1994, TV10 (C-23/93, EU:C:1994:362, Rn. 21).

11 Zu dieser terminologischen Vielfalt siehe etwa Cerioni, L., „The Abuse of Rights in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case-Law and the Quest for a Unitary Notion“, Bd. 21, *European Business Law Review*, 2010, S. 783 bis 813.

12 Für eine umfassendere Klassifikation der Missbräuche und Diskussion der Unterschiede zwischen „abuse of law“ (Missbrauch von Rechtsvorschriften) und „abuse of rights“ (Rechtsmissbrauch im Sinne missbräuchlicher Rechtsausübung), vgl. Saydé, A., *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Hart Publishing, Oxford, 2014, S. 16 bis 31.

13 Vgl. beispielsweise Urteile vom 23. September 2003, Akrich (C-109/01, EU:C:2003:491), und vom 17. Juli 2014, Torresi (C-58/13 und C-59/13, EU:C:2014:2088). Vgl. hierzu auch de la Feria, R., „Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax“, Bd. 45, *Common Market Law Review*, 2008, S. 395 und S. 429.



29. Ich denke, man sollte diese Vielfalt anerkennen und nicht die Existenz eines monolithischen unionsrechtlichen Missbrauchsverbotsgrundsatzes behaupten<sup>14</sup>. Heißt dies, dass es einen einzigen Grundsatz des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften gibt, der in unterschiedlichen Bereichen unterschiedlich angewandt wird? Oder heißt es vielmehr, dass es eine Vielzahl bereichsspezifischer Grundsätze gibt?

30. So interessant diese Frage ist, halte ich es doch nicht für notwendig, sie hier eingehend zu behandeln. Praktisch gesehen hängt die Antwort im Wesentlichen ab von der jeweiligen Definition und dem entsprechenden Abstraktionsniveau, das zu diesem Zweck gewählt wird. Auf einem hohen Abstraktionsniveau könnte es tatsächlich eine einheitliche Proto-Idee des Missbrauchsgrundsatzes geben, dessen verschwommener Schatten irgendwo an den Wänden der allegorischen Höhle Platons flackert. Sucht man jedoch ein genaueres Bild und schaut sich insbesondere die individuellen Missbrauchsumstände in den einzelnen Rechtsgebieten an, so zeigt sich eine erhebliche Vielfalt.

31. Daher werde ich mich in diesen Schlussanträgen, die sich ja nicht mit der Konzipierung neuer großartiger Grundsätze, sondern mit banaleren Fragen praktischer Details befassen, auf den „Grundsatz des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften im Rahmen der Mehrwertsteuer“ beziehen und dessen Voraussetzungen und ihre Anwendung im Rahmen der Mehrwertsteuer behandeln.

***B. Erste und zweite Frage: Anwendbarkeit des Grundsatzes des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer***

32. Die ersten beiden Fragen des vorliegenden Gerichts beziehen sich im Wesentlichen auf den *Genauigkeitsgrad* des unionsrechtlichen Grundsatzes, nach dem der Missbrauch von Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer verboten ist, und dessen *zeitliche Anwendbarkeit*. Waren zum Zeitpunkt der Ereignisse im Ausgangsverfahren die Grundsätze und ihre Anwendungsvoraussetzungen hinreichend genau festgelegt, um in diesem Fall praktisch anwendbar zu sein?

33. Dies ist eine völlig legitime Frage, zumal das Urteil Halifax, mit dem die Voraussetzungen des Grundsatzes des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer erstmals festgelegt wurden und dieser angewandt wurde, nach den Ereignissen des Ausgangsverfahrens erging. Das vorliegende Gericht formuliert seine Fragen jedoch unter Heranziehung von Begriffen wie dem der unmittelbaren Wirkung, des Fehlens von Umsetzungsmaßnahmen und der Möglichkeit des Bestehens eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes, der unmittelbar gegenüber Einzelpersonen wirkt. Die Frage der unmittelbaren Wirkung ist, wie ich in diesem Abschnitt darlegen werde, in Bezug auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs, einschließlich der Rechtsprechung, in der das Bestehen eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes bestätigt wird, technisch gesehen unerheblich.

34. Dieser Abschnitt ist wie folgt gegliedert: Zunächst werde ich allgemein die Natur und das Fehlen einer (gesetzgeberischen) Umsetzung der Rechtsprechung des Gerichtshofs und der damit begründeten allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts behandeln (1), dann werde ich mögliche zeitliche Beschränkungen von Entscheidungen des Gerichtshofs betrachten (2), und schließlich werde ich diese beiden Themenkomplexe zusammenführen und auf die vorliegende Rechtssache anwenden (3).

<sup>14</sup> Für die Annahme erheblicher Unterschiede in den verschiedenen Bereichen des Unionsrechts vgl. beispielsweise de la Feria, R., und Vogenauer, S. (Hrsg.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Hart Publishing, Oxford, 2011.

## 1. Umsetzung und zeitliche Wirkung der Rechtsprechung und der allgemeinen Grundsätze

35. Zunächst gilt für die zeitliche Anwendung der Rechtsprechung des Gerichtshofs die allgemeine Regel der *inzidenten Rückwirkung*: Der Gerichtshof legt unionsrechtliche Bestimmungen mit Wirkung *ex tunc* aus, und diese Auslegung gilt dann unmittelbar für alle laufenden (und in Ausnahmefällen sogar für abgeschlossene<sup>15</sup>) Rechtssachen, in denen es um dieselbe Bestimmung geht. Die Rechtsprechung klärt und bestimmt die Bedeutung und den Anwendungsbereich unionsrechtlicher Bestimmungen, wie sie seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden waren oder hätten verstanden und angewandt werden müssen. Daraus folgt, dass die Bestimmungen in dieser Auslegung sogar auf Rechtsverhältnisse anwendbar sind, die vor dem oder den entsprechenden Urteilen entstanden sind<sup>16</sup>.

36. Was die mögliche Umsetzung der Rechtsprechung des Gerichtshofs angeht, so „verwachsen“ die Auslegungen des Gerichtshofs mit diesen Bestimmungen. Gemäß den Regeln der Gewaltenteilung<sup>17</sup> oder der „horizontalen und vertikalen Kompetenzverteilung“<sup>18</sup> ist die Aufgabe des Gerichtshofs die Rechtsfindung und nicht, Recht zu schaffen<sup>19</sup>.

37. Daher braucht Unionsrechtsprechung nicht „umgesetzt“ zu werden, um Wirkung zu entfalten. Manchmal kann die Rechtsprechung durchaus (teil-)kodifiziert werden. Zu anderen Gelegenheiten wird die Rechtsprechung berücksichtigt, wenn neue Fassungen der entsprechenden Regelungen oder Änderungen erlassen werden. All das ist möglich, aber es ist sicher keine Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Rechtsprechung. Rechtsprechung bedarf keiner gesetzlichen Umsetzung, um Wirkung zu entfalten.

38. Was zweitens die allgemeinen Grundsätze betrifft, ließe sich durchaus sagen, dass sie, da sie *allgemein* sind und es sich um *Grundsätze* handelt, ohne zeitliche Beschränkungen gelten, sobald ihre Existenz einmal „entdeckt“ ist. Als solche hängen sie weder von irgendeinem Gesetzgebungsakt ab, der sie begründen oder ihnen Wirkung verleihen würde, noch von den zeitlichen Beschränkungen dieser Gesetzgebung.

39. Ich denke jedoch nicht, dass der Gedanke eines solchen vollständigen Fehlens zeitlicher Beschränkungen für die Anwendung allgemeiner Grundsätze sonderlich vernünftig ist, und zwar auf verschiedenen Ebenen. Abgesehen von theoretischen und ontologischen Fragen gibt es auch eine Reihe praktischer Bedenken. Ein Bedenken ist dabei besonders hervorzuheben: Wenn ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts nur durch eine Entscheidung des Gerichtshofs, deren zeitliche Wirkung selbst begrenzt ist, verbindlich festgestellt wird, könnte dann dem mit dieser Entscheidung festgelegten Grundsatz selbst nicht nur dieselbe *inzidente Rückwirkung* zukommen, sondern im Wesentlichen *volle rückwirkende Anwendung* über die Regeln hinaus, die normalerweise für die Rechtsprechung des Gerichtshofs gelten?

15 Vgl. hierzu Urteile vom 13. Januar 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, Rn. 28), oder vom 18. Juli 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, Rn. 63).

16 Urteil vom 6. März 2007, Meilicke u. a. (C-292/04, EU:C:2007:132, Rn. 34).

17 Vgl. beispielsweise Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions*, Springer International Publishing, Switzerland, 2015, S. 12 und 13, sowie Lang, M., „Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States“, in Popelier, P., u. a. (Hrsg.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014, S. 245.

18 Lenaerts, K., und Gutiérrez-Fons, J. A., „The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law“, Bd. 47, *Common Market Law Review*, 2010, S. 1629 und S. 1645 bis 1649.

19 Für diese Auffassung, die fest in der Wahrnehmung der Rolle höherinstanzlicher gerichtlicher Entscheidungen in den Mitgliedstaaten verwurzelt ist, vgl. etwa die allgemeinen vergleichenden Studien in MacCormick, D. N., und Summers, R. S. (Hrsg.), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. Andererseits ist die Frage, wo im Einzelfall die Rechtsfindung endet und die Schaffung von Recht beginnt, Gegenstand einer anderen und sicher nicht neuen Diskussion. Bereits 1934 sprach Arthur Goodhart in diesem Zusammenhang davon, dass diese Frage das englische und amerikanische Rechtsdenken seit Jahrhunderten dominiere (Goodhart, A. L., *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, London, 1934, S. 14). Vgl. auch Cross, R., und Harris, J. W., *Precedent in English Law*, 4. Aufl., Clarendon Press, Oxford, 1991, S. 27 bis 34.

40. In der Praxis *teilt* daher ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts, der durch eine Entscheidung des Gerichtshofs bestätigt wurde, die Eigenschaften der Rechtsprechung des Gerichtshofs in zwei hier angesprochene Schlüsselemente: Er ist auch auf laufende Rechtssachen anwendbar, und er bedarf zu seiner Wirksamkeit keiner gesonderten Umsetzung.

41. Aus den oben genannten Gründen sind „unmittelbare Wirkung“ und gesonderte Umsetzung keine Vorbedingungen für die Anwendung der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts<sup>20</sup>. Bei der Beurteilung von Umsätzen sind die Unionsregeln zur Mehrwertsteuer und die sie umsetzenden innerstaatlichen Vorschriften im Licht und in Übereinstimmung mit den in der Rechtsprechung entwickelten allgemeinen Grundsätzen anzuwenden, einschließlich des Grundsatzes des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften. Dies gilt auch für Umsätze, die zeitlich vor dem Urteil Halifax liegen, deren Bemessung jedoch zum Zeitpunkt der Verkündung dieses Urteil noch nicht abgeschlossen war.

## 2. Zeitliche Beschränkungen

42. In einigen Fällen hat der Gerichtshof die Wirkung seiner Urteile zeitlich beschränkt. Diese Beschränkungen sind jedoch die Ausnahme<sup>21</sup>. Der Gerichtshof wird dies nur aus zwingenden Gründen der Rechtssicherheit tun<sup>22</sup> und unter zwei Voraussetzungen, nämlich denen „des guten Glaubens der Betroffenen und der Gefahr schwerwiegender Störungen [aufgrund des Urteils]“<sup>23</sup>. Gibt es bereits Rechtsprechung zu der Frage, legt der Gerichtshof im Übrigen keine solchen Beschränkungen fest<sup>24</sup>.

43. Allen diesen Voraussetzungen und ihrer Anwendung ist etwas gemein: Vorhersehbarkeit. Auch daher kann es sein, dass der Gerichtshof ausnahmsweise zeitliche Beschränkungen festlegt, dies aber nur für den ersten Fall, in dem eine bestimmte Rechtsauslegung gegeben wurde, nicht aber für spätere Entscheidungen, in denen der gewählte Ansatz weiterverfolgt wird. Andererseits ist jedoch auch anzuerkennen, dass es, je weiter der Gerichtshof das Recht über den genauen Wortlaut der ausgelegten Bestimmungen hinaus entwickelt, umso schwieriger wird, die Regel der vollen Anwendbarkeit *ex tunc* für diese richterlichen Entscheidungen aufrechtzuerhalten<sup>25</sup>.

## 3. Anwendung auf den vorliegenden Fall

44. Für die Beantwortung der ersten und der zweiten Frage des vorliegenden Gerichts dienen die in den Abschnitten 1 und 2 oben dargelegten allgemeinen Feststellungen als Grundlage.

45. Seit dem Urteil Halifax ist der Grundsatz des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer (vorbehaltlich der Erfüllung der „objektiven“ und „subjektiven“ Voraussetzungen) in allen laufenden Rechtssachen anzuwenden, in denen er von Bedeutung ist, ohne dass die Mitgliedstaaten spezifische Maßnahmen zur Umsetzung dieses Grundsatzes ergreifen müssten.

20 Vgl. in diesem Sinne in Bezug auf den Missbrauch von Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer Urteil vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a. (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 54 bis 60).

21 Vgl. beispielsweise Urteile vom 8. April 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, Rn. 72), und vom 28. September 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, Rn. 21).

22 Urteile vom 8. April 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, Rn. 74), und vom 28. September 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, Rn. 21).

23 Urteil vom 28. September 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, Rn. 21). Vgl. auch Urteil vom 12. Oktober 2000, Cooke (C-372/98, EU:C:2000:558, Rn. 42). Allgemein vgl. beispielsweise Düsterhaus, D., „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure“, *Yearbook of European Law*, 2016.

24 Urteil vom 23. Mai 2000, Buchner u. a. (C-104/98, EU:C:2000:276, Rn. 40).

25 Hinzuzufügen wäre noch, dass dieses Problem sicher nicht neu und auch nicht auf die Unionsrechtsordnung beschränkt ist. Beispielhaft für einen vergleichenden Überblick: Steiner, E., angeführt in Fn. 17, oder Popelier, P., u. a., angeführt in Fn. 17.

46. Das heißt für die Zwecke der Bewertung von Umsätzen, dass die Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten die Sechste Richtlinie und die innerstaatlichen Maßnahmen zu ihrer Umsetzung im Licht dieses Grundsatzes auszulegen und anzuwenden haben. Dies gilt auch in Bezug auf die zum Zeitpunkt der Verkündung des Urteils Halifax laufenden Bewertungen von Umsätzen, die vor diesem Urteil getätigt worden waren.

47. Ich verstehe die Besorgnis des vorlegenden Gerichts, dass ein solcher Ansatz, selbst wenn er mit den oben dargelegten allgemeinen Regeln zur zeitlichen Wirkung der Rechtsprechung des Gerichtshofs völlig übereinstimmt, Fragen der Rechtssicherheit aufwerfen könnte. Meiner Ansicht nach liegt hier jedoch eindeutig kein so außergewöhnlicher Fall vor, dass eine Einschränkung der zeitlichen Wirkung des Urteils Halifax gerechtfertigt sein könnte. Hierzu möchte ich insbesondere fünf Punkte anführen.

48. Erstens hat der Gerichtshof das Verbot „missbräuchlichen Verhaltens“ oder des „Rechtsmissbrauchs“ seit den 1970er-Jahren auf den verschiedensten Gebieten ohne einen sachgebietspezifischen Bezug angewandt<sup>26</sup>. Durch diese umfassende Verwendung des Begriffs wird der „allgemeine übergreifende Charakter, der allgemeinen Rechtsgrundsätzen naturgemäß innewohnt“<sup>27</sup>, bestätigt.

49. Zweitens enthielten einige Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, darunter Art. 13 Teil B, ausdrückliche Bezugnahmen auf die Verhütung von Missbrauch seit 1977<sup>28</sup>. Daher kann es nach der Lektüre der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie kaum überraschen, dass deren System ein Verbot der Steuerumgehung und des Missbrauchs inhärent ist. Allgemein wurde das Verbot des Missbrauchs von Rechtsvorschriften bereits vor mehr als zwei Jahrzehnten auch in der Verordnung Nr. 2988/95 als ein Erfordernis zum Schutz der finanziellen Interessen der Union ausdrücklich bestätigt<sup>29</sup>.

50. Drittens wurden in der vorgenannten Verordnung für das entsprechende Verbot zwei Voraussetzungen für die Feststellung eines Missbrauchs festgelegt: eine objektive Voraussetzung (die [Nicht-]Erfüllung des gesetzgeberischen Zwecks) und eine subjektive Voraussetzung (die künstliche Natur der Umsätze)<sup>30</sup>. Bereits im Jahr 2000 (also vor den Ereignissen, die dem Ausgangsverfahren zugrunde liegen) benannte der Gerichtshof in seinem Urteil Emsland-Stärke genau diese Voraussetzungen als dem allgemeinen Verbot des Missbrauchs von Rechtsvorschriften zugrunde liegend. Als der Gerichtshof 2006 im Urteil Halifax bestätigte, dass diese Voraussetzungen auch im Rahmen der Mehrwertsteuer gelten, veränderte er sie nicht<sup>31</sup>.

51. Wie bereits eingeräumt<sup>32</sup> gibt es Unterschiede bei der genauen Anwendung des Grundsatzes des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften in verschiedenen Bereichen. Mit dem Urteil Halifax wurden in der Tat erstmals die Voraussetzungen und die Anwendung des Grundsatzes im Bereich der Mehrwertsteuer anerkannt. Allerdings war dies angesichts der soeben erörterten Punkte und der bis

26 Für eine Liste von Beispielen vgl. Fn. 41 der Schlussanträge des Generalanwalts Póitres Maduro in der Rechtssache Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2005:200) oder das entsprechende, eingehende Kapitel in de la Feria, R., und Vogenauer, S. (angeführt in Fn. 14). Schammo, P., merkt hierzu an, dass „die Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch ... inzwischen über das gesamte Spektrum des Gemeinschaftsrechts [reicht]“ (Schammo, P., „Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System“, Bd. 14, *European Law Journal*, 2008, S. 359). Oder, in tweetbarer Länge, wenn auch vielleicht nicht allzu optimistisch: „Missbrauch ist im Unionsrecht allorten“ (Saydé, A., angeführt in Fn. 12, S. 13).

27 Urteil vom 15. Oktober 2009, Audiolux u. a. (C-101/08, EU:C:2009:626, Rn. 50).

28 Vgl. auch Art. 13 Teil A, 14 und 15, in denen von „Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen“ die Rede ist. In den Art. 13, 14, 15 und 27, Art. 28 Buchst. c und Art. 28 Buchst. k ist (in der zum maßgeblichen Zeitraum geltenden Fassung) auch von „Steuerumgehung“ die Rede.

29 Vgl. Art. 4 Abs. 3 der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95 des Rates vom 18. Dezember 1995 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (ABl. 1995, L 312, S. 1).

30 Art. 4 Abs. 3 der Verordnung Nr. 2988/95 lautet: „Handlungen, die nachgewiesenermaßen die Erlangung eines Vorteils, der den Zielsetzungen der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften zuwiderläuft, zum Ziel haben, indem künstlich die Voraussetzungen für die Erlangung dieses Vorteils geschaffen werden, haben zur Folge, dass der betreffende Vorteil nicht gewährt bzw. entzogen wird.“

31 Urteil vom 14. Dezember 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695).

32 Siehe oben, Nr. 29.

dahin bestehenden Rechtsprechung sicher keine überraschende oder revolutionäre Auslegung des Grundsatzes. Es stand auch im Einklang mit den bereits in der Sechsten Richtlinie und der Verordnung zum Schutz der finanziellen Interessen der Union enthaltenen Verweisen auf die Verhinderung von Missbrauch.

52. Viertens stellt die Beschränkung der zeitlichen Wirkung eines Urteils bereits eine Herausforderung hinsichtlich der Objektivität des Rechts dar<sup>33</sup>. Jegliche Entscheidung, die zeitliche Wirkung eines Urteils zu beschränken, sollte daher einzig im jeweiligen Urteil selbst getroffen werden. Da im Urteil Halifax keine solche Beschränkung festgelegt wurde, ist kaum ersichtlich, warum, sofern nicht wirklich außergewöhnliche Umstände vorliegen, diese ein Jahrzehnt später und in Bezug auf einen anderen Fall auferlegt werden sollte.

53. Fünftens ist, wie oben angemerkt<sup>34</sup>, eine der Voraussetzungen für die Beschränkung der zeitlichen Wirkung eines Urteils, dass die Parteien, die daraus Nutzen ziehen möchten, gutgläubig handelten. Es trifft zu, dass „Bösgläubigkeit“ keine gesonderte Voraussetzung für die Annahme eines Missbrauchs ist (und in der Tat gibt es keinen Hinweis, dass die Rechtsmittelführer bösgläubig gehandelt hätten). Soweit die objektiven und subjektiven Voraussetzungen für die Feststellung eines Missbrauchs erfüllt sind, erscheint jedoch die Annahme kaum folgerichtig, dass der Steuerpflichtige zur Gänze in gutem Glauben gehandelt habe, um so den außergewöhnlichen Schritt der Beschränkung der zeitlichen Wirkung eines Urteils des Gerichtshofs zu rechtfertigen.

54. Schließlich hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass sich der Steuerpflichtige, sofern die Missbrauchsvoraussetzungen erfüllt sind, zur Rechtfertigung dieses Missbrauchs nicht auf die Rechtssicherheit oder sein berechtigtes Vertrauen berufen kann<sup>35</sup>.

55. Ich sehe daher keinen Grund, die zeitliche Wirkung des Urteils Halifax in Bezug auf den vorliegenden Fall zu beschränken.

#### 4. Ergebnis

56. Angesichts der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die erste und die zweite Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

Die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und nationaler Maßnahmen zur Umsetzung dieser Richtlinie sind im Licht des allgemeinen unionsrechtlichen Grundsatzes des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer auszulegen. Dies gilt auch

- wenn es keine innerstaatliche Maßnahme, sei sie legislativ oder judikativ, gibt, mit der diesem Grundsatz „Wirkung verliehen wird“;
- in Fällen wie dem des Ausgangsverfahrens, in denen maßgebliche Umsätze vor dem Urteil des Gerichtshofs vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121), abgeschlossen waren.

<sup>33</sup> Urteil vom 8. April 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, Rn. 71).

<sup>34</sup> Oben, Nr. 42.

<sup>35</sup> Vgl. Urteile vom 8. Juni 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, Rn. 38), und vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a. (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 60), in denen die lateinische Maxime *nemo propriam turpitudinem allegare potest* durchscheint.

**C. Vierte und siebte Frage: Voraussetzungen der Anwendung des Grundsatzes des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer**

57. Mit der vierten und der siebten Frage möchte das vorlegende Gericht Aufschluss über die Voraussetzungen für die Feststellung eines Missbrauchs von Rechtsvorschriften erlangen. Während es letztlich Sache des innerstaatlichen Gerichts ist, festzustellen, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind<sup>36</sup>, kann der Gerichtshof es dadurch unterstützen, dass er klarstellt, wie diese Voraussetzungen auszulegen und anzuwenden sind.

**1. Die beiden Voraussetzungen für die Feststellung eines Missbrauchs von Rechtsvorschriften in Mehrwertsteuersachen**

58. Damit das Vorliegen eines missbräuchlichen Verhaltens festgestellt werden kann, obliegt der Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats die Beweislast dafür, dass zwei Voraussetzungen erfüllt sind.

59. Erstens muss ersichtlich sein, dass „die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Zweck zuwiderlaufen würde“ (im Folgenden: *objektive Voraussetzung*). Zweitens „muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird“ (im Folgenden: *subjektive Voraussetzung*)<sup>37</sup>.

60. Diese beiden Voraussetzungen sind unterschiedlich und kumulativ. Dies ergibt sich meiner Ansicht nach auf den ersten Blick aus der Art, wie sie in der Rechtsprechung des Gerichtshofs im Allgemeinen dargestellt und im Licht der jeweiligen spezifischen Sachverhalte angewandt werden. Die „objektive“ Voraussetzung bezieht sich auf den vom Gesetzgeber verfolgten Zweck und darauf, ob dieser erfüllt wurde. Die „subjektive“ Voraussetzung bezieht sich auf den praktischen Zweck des getätigten Umsatzes. Ich werde beide im Folgenden nacheinander prüfen.

**2. Objektive Voraussetzung: Widerspricht der Steuervorteil dem Zweck der „einschlägigen Bestimmungen“?**

61. Mit Frage 7 möchte das Gericht wissen, ob die Rechtsmittelführer einen Steuervorteil erlangt haben, der dem Zweck der nationalen Rechtsvorschriften und der Richtlinie zuwiderläuft. Der Gerichtshof ist nur insoweit zur Beantwortung dieser Frage befugt, als sie den Zweck der Richtlinie betrifft.

62. Einleitend sei gesagt, dass es für eine Steuerverwaltung sicher verlockend ist, zu behaupten, Zweck der Sechsten Richtlinie sei es, Geld von Steuerpflichtigen an den Staat zu transferieren. Jeder Rückgang bei den Steuereinnahmen und somit jegliche „steuerliche Optimierung“ widerspräche demnach einem solchen allgemeinen Zweck der Steuergesetzgebung.

<sup>36</sup> Urteile vom 14. Dezember 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, Rn. 54), und vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 76).

<sup>37</sup> Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 86).

63. Eine derartige Behauptung ist eindeutig falsch. Der Gerichtshof hat bei verschiedenen Gelegenheiten bestätigt, dass „[f]ür 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]. ... Der Steuerpflichtige hat ... das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält“<sup>38</sup>.

64. Anders gesagt gibt es keine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung des höchstmöglichen Steuerbetrags. Demnach kann der im Rahmen der objektiven Voraussetzung der Halifax-Prüfung verfolgte „Zweck“ nicht einfach der *allgemeine* Zweck aller Steuergesetzgebung sein, nämlich Steuern zu erheben. Was könnte dann aber der *spezifische* Zweck in diesem Zusammenhang sein?

*a) Rechtsprechung zum Zweck der „einschlägigen Bestimmungen“*

65. Zunächst möchte ich eine grundlegende Anmerkung zur Formulierung dieser Frage machen, die für die folgende Argumentation wesentlich ist: Die Rechtsprechung stellt nicht auf die Nichterfüllung des Zwecks „der Richtlinie“ ab, sondern ihrer „einschlägigen Bestimmungen“<sup>39</sup>. Dies wird durch die praktische Anwendung der Voraussetzung durch den Gerichtshof umfassend bestätigt<sup>40</sup>. Daher bedarf eine Feststellung der Erfüllung der objektiven Voraussetzung grundsätzlich der Bestimmung i) der „einschlägigen Bestimmungen“ und ii) ihres Zwecks sowie iii) des Nachweises, dass dieser Zweck verfehlt wurde<sup>41</sup>.

66. Eine nähere Analyse der Rechtsprechung zeigt, dass die genannte Prüfung des Zwecks in unterschiedlicher Weise gehandhabt wird. Um dies zu zeigen und den Grund für die Prüfung des Zwecks in Bezug auf die einschlägigen Bestimmungen im vorliegenden Fall zu legen, stelle ich im Folgenden drei Beispiele aus dem Bereich der Mehrwertsteuer dar: die Urteile Halifax, PartService und WebMindLicences<sup>42</sup>.

67. Im Urteil Halifax erwuchs die Missbrauchsfrage daraus, dass die Umsätze so ausgestaltet waren, dass die Unternehmen der Halifax-Gruppe hinsichtlich ihrer Mehrwertsteuerzahlungen befreit und trotzdem hinsichtlich dieser Umsätze vorsteuerabzugsberechtigt waren. Der Gerichtshof legte Art. 17 Abs. 2, 3 und 5 der Sechsten Richtlinie dahin gehend aus, dass danach das Recht auf Vorsteuerabzug

38 Vgl. beispielsweise Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 73), und vom 22. Dezember 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, Rn. 27).

39 Vgl. beispielsweise Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 74), und vom 22. Dezember 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, Rn. 29), wenn es auch einige begrenzte Ausnahmen in anderen Anwendungsbereichen des Grundsatzes des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften gibt (vgl. beispielsweise Urteil vom 14. April 2016, Cervati und Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, Rn. 33, in dem statt von „einschlägigen Bestimmungen“ von „Regelungen“ die Rede ist).

40 Vgl. beispielsweise in Bezug auf die Mehrwertsteuer Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 79 and 80) (Art. 17 der Sechsten Richtlinie), vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 60) (Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie), und vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 38 und 41) (Art. 43 und Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 2006/112, ersetzt durch Art. 45 und Art. 59 Buchst. k in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008, ABl. 2008, L 44, S. 11, geänderten Fassung) (die Richtlinie 2006/11 ist an die Stelle der Sechsten Richtlinie getreten). Dies wird auch aus der Geschichte der „objektiven Voraussetzung“ deutlich, soweit es im Nachhinein möglich ist, sie zu rekonstruieren. So hat der Gerichtshof in Rechtssachen um einen behaupteten Missbrauch und bereits vor dem im Urteil Emsland-Stärke – und später im Bereich der Mehrwertsteuer im Urteil Halifax – formulierten zweiteiligen Test untersucht, ob dem Ziel „spezifischer Bestimmungen“ genüge getan wurde (vgl. beispielsweise Urteile vom 12. Mai 1998, Kefalas u. a., C-367/96, EU:C:1998:222, Rn. 23, und vom 23. März 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, Rn. 33 und 34, beide zu Art. 25 Abs. 1 der Zweiten Richtlinie 77/91/EWG des Rates vom 13. Dezember 1976 zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 58 Absatz 2 des Vertrages im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter für die Gründung der Aktiengesellschaft sowie für die Erhaltung und Änderung ihres Kapitals vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten (ABl. 1977, L 26, S. 1).

41 Ich füge hinzu, dass der Gerichtshof im Urteil Emsland-Stärke dieses in diesem Urteil erstmals aufgestellte Kriterium nicht prüfte, sondern lediglich Folgendes ausführte: „Nach Ansicht des Bundesfinanzhofes steht aufgrund der in der ersten Vorabentscheidungsfrage beschriebenen tatsächlichen Umstände fest, dass das Ziel der Gemeinschaftsregelung nicht erreicht wurde.“ Urteil vom 14. Dezember 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, Rn. 55).

42 Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121), vom 21. Februar 2008, Part Services (C-425/06, EU:C:2008:108), und vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

im Licht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität einen Zusammenhang zwischen einem Eingangsumsatz und einem Ausgangsumsatz erfordert<sup>43</sup>. Es liefe dem Zweck dieser Regelungen zuwider, wenn einem Steuerpflichtigen, der normalerweise *keine* den Abzugsregelungen entsprechenden Umsätze tätigt, der Abzug der gesamten Vorsteuer gestattet würde<sup>44</sup>.

68. In der Rechtssache Part Service<sup>45</sup> hatten die beteiligten Unternehmen Autoleasingverträge in einzelne Teile gesplittet (u. a. Versicherung, Finanzierung, Vermittlung und Vermietung). Der Gerichtshof stellte auf die Regel ab, dass bei mehreren formal getrennten Umsätzen diese trotzdem gemeinsam zu beurteilen sind, „wenn schon nach einer nur objektiven Analyse festgestellt wird, dass eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden“<sup>46</sup>. In solchen Fällen wäre eine getrennte mehrwertsteuerliche Behandlung der Leistungen „mit dem Zweck des Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie, also der Besteuerung all dessen, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Dienstleistungsempfänger erhält oder erhalten soll, unvereinbar“<sup>47</sup>.

69. In der Rechtssache WebMindLicenses<sup>48</sup> hatten die beteiligten Unternehmen eine Reihe von Umsätzen getätigt, nach denen, vordergründig, einschlägige Lizenzen (für die der Mehrwertsteuersatz in Ungarn deutlich höher als in Portugal war) von Portugal und nicht von Ungarn aus geliefert wurden. In seinem Urteil in dieser Rechtssache zog der Gerichtshof insbesondere den Zweck der entsprechenden Bestimmung in Richtlinie 2006/112 heran, in der der Ort der Dienstleistung festgelegt wird<sup>49</sup>. Dem Urteil zufolge liegt kein Missbrauch vor, wenn die Dienstleistung tatsächlich von Portugal aus erbracht wird. Hingegen gilt „etwas anderes...“, wenn die Dienstleistung in Wirklichkeit in [Ungarn] erbracht wird“.

70. In allen genannten Fällen steht daher fest, dass der Zweck der spezifischen Bestimmungen der jeweiligen Richtlinie berücksichtigt wurde und auch berücksichtigt werden musste, um feststellen zu können, ob die „objektive Voraussetzung“ erfüllt war.

*b) Zusammenführung der beiden Voraussetzungen entsprechend dem Vorschlag der Kommission*

71. In keiner der schriftlichen Erklärungen wird klar und eindeutig dargelegt, welche „einschlägigen Bestimmungen“ für die Feststellung eines möglichen Missbrauchs heranzuziehen sein sollen.

72. In der mündlichen Verhandlung hat sich die Kommission auf die in diesem Fall einschlägigen Mehrwertsteuerbestimmungen bezogen und Art. 2 Abs. 1, Art. 4 Abs. 3 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. g der Sechsten Richtlinie genannt. Sie hat des Weiteren ausgeführt, Zweck dieser Bestimmungen sei es, die „ordnungsgemäße Anwendung“ oder „normale steuerliche Behandlung“ der Umsätze zu gewährleisten.

73. Ich stimme zu, dass dies die anzuwendenden Bestimmungen sind<sup>50</sup>. Hinsichtlich des Zwecks scheinen mir diese Ausführungen hingegen nicht überzeugend. Die Argumentation der Kommission ist schlicht zirkulär.

43 Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 79).

44 Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 80). Vgl. jedoch die Urteile Weald Leasing und RBS Deutschland Holdings, in denen eine etwas andere Auffassung vertreten wurde, Urteile vom 22. Dezember 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), und vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, Rn. 44 und 45).

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

46 Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 52).

47 Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 60).

48 Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

49 Ursprünglich Art. 43 und Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 2006/112, nach Änderung durch die Richtlinie 2008/8 dann Art. 45 und Art. 59 Buchst. k.

50 Auch wenn Art. 2 Abs. 1 insoweit wenig ergiebig ist und nahezu in jedem Fall als relevant angeführt werden könnte, in dem es um die Lieferung von Gegenständen geht (man hätte sich etwa in den Urteilen Halifax oder Part Service auf ihn beziehen können, was aber nicht geschah).



74. Es liegt auf der Hand, dass es wünschenswert ist, dass alle Bestimmungen der Sechsten Richtlinie ordnungsgemäß angewandt werden, so dass Umsätze eine normale steuerliche Behandlung erfahren. Die Frage hier ist jedoch gerade: Was ist eine korrekte Bewertung? Im vorliegenden Fall ergibt sich dies aus der Tatsache, dass es eine „technisch“ korrekte Bewertung gegeben hat. In den Worten des Urteils Halifax liegt ein Fall „formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie“<sup>51</sup> auf alle Umsätze vor.

75. Auf Nachfrage in der mündlichen Verhandlung hat die Kommission erklärt, sie habe damit sagen wollen, dass der Zweck *der einschlägigen Bestimmungen die Besteuerung des echten, materiellen Umsatzes* sei. Da sowohl die langfristige als auch die kurzfristige Vermietung nicht echt, sondern künstlich gewesen seien, müssten sie außer Betracht bleiben.

76. Ich will einmal annehmen, dass die Kommission recht hat und der Zweck dieser Bestimmungen die Besteuerung der „echten, materiellen Umsätze“ ist. Wenn dem so ist, dann verschiebt sich der Fokus in der Praxis vollständig auf die zweite „Künstlichkeits-“ oder „subjektive“ Voraussetzung der Missbrauchsprüfung, wie sie in den Urteilen Emsland-Stärke und Halifax beschrieben ist. Ist diese Voraussetzung erfüllt und ist ein Umsatz tatsächlich künstlich (also nicht „echt“ oder „materiell“), so kann eine Anwendung der Mehrwertsteuerregelungen auf diesen Umsatz erst recht *nicht ihrem Zweck entsprechen*<sup>52</sup>.

77. Allein entscheidend ist damit die Frage, welche Umsätze „echt“ oder „materiell“ und welche im Gegensatz dazu „künstlich“ oder „konstruiert“ sind. Die beiden Kriterien fallen in eins zusammen.

78. Dieser Ansatz birgt meines Erachtens einige Probleme. Vier von ihnen werde ich näher behandeln.

79. Erstens wird damit *de facto* der erste Teil der Halifax-Prüfung beseitigt. Ich halte dies nicht für den richtigen Weg, sollte er es aber sein, dann ist es wichtig, dies ausdrücklich festzustellen. Dies wird beispielsweise im Urteil Halifax mit den Worten bestätigt: „Wie der Gerichtshof jedoch vielfach entschieden hat, müssen Rechtsakte der Gemeinschaft auch bestimmt sein, und ihre Anwendung muss für die Betroffenen vorhersehbar sein ... Dieses Gebot der Rechtssicherheit gilt in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen“<sup>53</sup>.

80. Es ist nicht zu übersehen, dass der Grundsatz des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften sich in einem Spannungsverhältnis zu den Grundsätzen der Rechtmäßigkeit und der Rechtssicherheit befindet. Es ist daher wichtig, dass seine Anwendungskriterien so klar wie möglich sind<sup>54</sup>. Ich stelle auch fest, dass die oben dargelegte Begründung für die unmittelbare Anwendung des Urteils Halifax

51 Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 74).

52 Dieser Ansatz kommt dem äußerst nahe, den die Kommission bereits in der Rechtssache Emsland-Stärke als Lösung vorgeschlagen hatte, dem der Gerichtshof jedoch nicht folgte. Die Kommission hatte dort vorgeschlagen, es solle ein Missbrauch festgestellt werden, „wenn die betreffende Geschäftstätigkeit ... die Erlangung eines Vorteils zum Gegenstand hat, der den Zielsetzungen der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften *dadurch* zuwiderläuft, dass künstlich die Voraussetzungen für die Erlangung dieses Vorteils geschaffen werden“ (vgl. Urteil vom 14. Dezember 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, Rn. 43) (Hervorhebung nur hier).

53 Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 72).

54 Andernfalls könnte gesagt werden, dass in der Praxis das Verbot des Missbrauchs von Rechtsvorschriften im öffentlichen Recht im Widerstreit mit dem Bestimmtheitsgrundsatz stehe. Der positivistische Traum von der Vorhersehbarkeit des Rechts in Verbindung mit dem verfassungsmäßigen Grundsatz der Rechtmäßigkeit allen staatlichen Handelns bedeutet, dass der Einzelne gegenüber der öffentlichen Verwaltung, einschließlich natürlich der Steuerverwaltung, in der Lage sein sollte, vorherzusehen, ob die eigenen Handlungen im Rahmen des geltenden Rechts erlaubt (rechtmäßig) oder nicht erlaubt (unrechtmäßig) sind. Im Rahmen dieser Dichotomie bedeutet dies außerdem, dass alles, was nicht ausdrücklich verboten ist, erlaubt ist. Das Verbot des Missbrauchs von Rechtsvorschriften (sicherlich eines, dessen Voraussetzungen nicht eindeutig sind) fügt dieser klassischen Dichotomie offenkundig einen dritten Bereich, eine Grauzone, hinzu, was einen eher traditionell eingestellten, positivistischen Juristen zutiefst beunruhigen könnte. Es bedeutet im Ergebnis, dass es eine dritte Art von Umsätzen gibt, die, obwohl sie *ex ante formal* erlaubt sind, *ex post* als *materiell* unrechtmäßig neu eingestuft werden können. Augenzwinkernd könnte eine solche Grauzone mit unklaren Voraussetzungen mit einigem Recht „Schrödingers Rechtmäßigkeit“ genannt werden: Erst nach dem Öffnen der Kiste weiß man, ob der darin steckende Umsatz rechtmäßig war oder nicht.

auf laufende Rechtssachen zum Teil auf der Prämisse beruhte, dass zumindest ab dem Jahr 2000, d. h. ab dem Datum des Urteils Emsland-Stärke, die Voraussetzungen für die Feststellung von Missbrauch klar waren<sup>55</sup>. Wenn die beiden in diesem Fall formulierten Voraussetzungen nun in eins zusammenfallen, dann gilt diese Prämisse meines Erachtens nicht mehr.

81. Zweitens würde, selbst wenn geltend gemacht würde, dass beide Voraussetzungen technisch gesehen weiter Anwendung fänden<sup>56</sup>, allerdings mit „Künstlichkeit“ als entscheidendem Faktor bei beiden, dies meines Erachtens kaum zu dem Ansatz passen, der in der bisherigen Rechtsprechung, wie etwa in den Urteilen Halifax, PartService und WebMindLicences<sup>57</sup>, vertreten wurde, in der die einschlägigen Bestimmungen und ihr Zweck klarer benannt wurden.

82. Drittens wurden die beiden Voraussetzungen erstmals im Urteil Emsland-Stärke aufgestellt. In dieser Rechtssache und in ihrer gebräuchlichsten Form in den folgenden Rechtssachen sind sie *de facto* eine „Kopie“ der Voraussetzungen der Anti-Umgehungsbestimmung in der Verordnung Nr. 2988/95 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union (Art. 4 Abs. 3)<sup>58</sup>. Es mag nur Spekulation sein, aber es lässt sich vielleicht vermuten, dass diese Bestimmung im Urteil Emsland-Stärke Anwendung gefunden hätte, wenn sie zeitlich anwendbar gewesen wäre<sup>59</sup>. Tatsächlich wurden Art. 4 Abs. 3 der Verordnung Nr. 2988/95 und die beiden Missbrauchsvoraussetzungen seither vom Gerichtshof als austauschbar behandelt<sup>60</sup>. In einem bereits übermäßig komplexen Bereich würde eine Weiterentwicklung der Missbrauchsprüfung im Sinne des Vorschlags der Kommission – und damit eine Zusammenführung der objektiven und der subjektiven Voraussetzung – schwierige Fragen hinsichtlich des zukünftigen Verhältnisses zwischen der Verordnung und dem Grundsatz aufwerfen.

83. Schließlich bedarf die Anwendung der Voraussetzungen des Grundsatzes des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer in den Bereichen, für die er gilt, zwangsläufig einer gewissen Anpassung. Es würde jedoch meiner Ansicht nach noch schwieriger (möglicherweise sogar unmöglich), den Begriff des Missbrauchs in der vorgeschlagenen neuen Fassung (als Künstlichkeitsprüfung) mit dem Missbrauchs begriff in Einklang zu bringen, wie er in anderen Fällen verwendet wird. So wurde die Frage der Künstlichkeit in Rechtssachen zur Verkehrsfreiheit und zur Bürgerschaft in vielen Fällen nicht nur als nicht entscheidend, sondern praktisch als nahezu irrelevant angesehen<sup>61</sup>.

### *c) Prüfung der Achtung des „Zwecks“ in der vorliegenden Rechtssache*

84. Angesichts des Vorstehenden schlage ich vor, den von der Kommission vorgeschlagenen Ansatz zu verwerfen und stattdessen bei einem Vorgehen zu bleiben, dass der bestehenden Rechtsprechung des Gerichtshofs genauer entspricht.

85. In der vorliegenden Rechtssache soll der Missbrauch in der künstlichen Erfüllung der Kriterien für i) eine erste Lieferung der Liegenschaften und ii) die Befreiung der weiteren Lieferungen (die *de facto* zwei Seiten derselben Medaille sind) bestehen.

<sup>55</sup> Siehe oben, Nr. 50.

<sup>56</sup> Was meiner Ansicht nach eine recht „konstruierte“ Auslegung wäre.

<sup>57</sup> Wie oben in den Nrn. 66 bis 69 dargelegt.

<sup>58</sup> Siehe auch oben, Nrn. 49 bis 51. Es sei hinzugefügt, dass Generalanwalt Alber in der Rechtssache Emsland-Stärke die Sache andersherum darstellte, indem er sagte, dass Art. 4 Abs. 3 „kein neues Rechtsinstitut schafft, sondern einen im Gemeinschaftsrecht geltenden allgemeinen Rechtsgrundsatz kodifiziert“ (Schlussanträge des Generalanwalts Alber in der Rechtssache Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:252, Nr. 80).

<sup>59</sup> In späteren Rechtssachen, in denen sowohl der Grundsatz des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften als auch Art. 4 Abs. 3 der Verordnung Nr. 2988/95 anwendbar waren, wandte der Gerichtshof als Erstes den allgemeinen Grundsatz an (vgl. Urteil vom 14. April 2016, Cervati and Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255).

<sup>60</sup> Und dies durchaus in klaren Worten im Urteil vom 14. April 2016, Cervati und Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, Rn. 52). Vgl. auch Urteil vom 9. Juli 2015, Cimmino u. a. (C-607/13, EU:C:2015:448).

<sup>61</sup> Siehe oben, Nr. 28.

86. Es muss daher der Zweck der Erhebung von Mehrwertsteuer auf Lieferungen „vor dem Erstbezug“ und ihrer anschließenden Steuerbefreiung betrachtet werden, wie er in Art. 4 Abs. 3 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. g der Sechsten Richtlinie zum Ausdruck kommt.

87. Der Grundansatz für die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Veräußerung von Liegenschaften lässt sich in groben Worten so zusammenfassen: den ersten Umsatz besteuern und den Rest befreien. Der dahinterliegende Zweck wird im ursprünglichen Vorschlag der Kommission und in der Rechtsprechung des Gerichtshofs erläutert.

88. In der Begründung zum ursprünglichen Vorschlag der Kommission heißt es: „[D]er gesamte Bereich der Errichtung von Neubauten und des Handels mit neuen Grundstücken [unterliegt], unabhängig von der Eigenschaft des Verkäufers, der Steuer. Um die Schwierigkeiten bei der Unterscheidung zwischen Neu- und Altgrundstücken zu überwinden, wurde der erstmalige Bezug, d. h. die Nutzung des Grundstückes durch seinen Eigentümer oder durch einen Mieter, als bestimmendes Kriterium für den Zeitpunkt gewählt, an dem der Gegenstand die Produktionskette verlässt und in den Konsumbereich eintritt.“ Im Weiteren wird in der Begründung der Umstand genannt, dass Liegenschaften durch den erstmaligen Bezug „verbraucht“ werden, und die Möglichkeit, dass eine Liegenschaft „in den Handelszyklus zurückkehrt“, d. h. eine „neuerliche ... ‚Vermarktung‘“ stattfindet<sup>62</sup>.

89. Dieser Wortlaut zeigt eine Gleichsetzung des Begriffes des „erstmaligen Bezugs“ mit den Begriffen „Verlassen der Produktionskette“, „Eintreten in den Konsumbereich“ und „Eintreten in den Handelszyklus“.

90. In seinem Urteil in der Rechtssache *Goed Wonen I* fasste der Gerichtshof die Steuerbefreiung in gleichartiger Weise auf, indem er darlegte: „Wie die Verkäufe eines neuen Bauwerks, *die auf dessen Erstlieferung an einen Endverbraucher folgen, die das Ende des Produktionsprozesses kennzeichnet*, ist somit die Vermietung eines Grundstücks ... grundsätzlich von der Steuer zu befreien“ (Hervorhebung nur hier)<sup>63</sup>.

91. Demnach kann der Zweck der gemeinsamen Anwendung von Art. 4 Abs. 3 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. g der Sechsten Richtlinie dahin gehend umformuliert werden, dass es um die Anwendung der Mehrwertsteuer in den Fällen geht, in denen Grundstücke zum ersten Mal in den Handelszyklus eintreten.

92. Meiner Ansicht nach achtet eine Veräußerung, wie sie im Ausgangsverfahren beschrieben wird, diesen Zweck nicht.

93. Zu diesem Schluss führt eine Kombination verschiedener Faktoren, insbesondere der folgenden (basierend auf meinem Verständnis des Vorabentscheidungsersuchens): i) Die langfristige Vermietung erfolgte an ein Unternehmen, das von den Rechtsmittelführern kontrolliert wurde, ii) die langfristige Vermietung wurde im Verhältnis zu ihrer Gesamtlaufzeit sehr kurz nach ihrem Abschluss widerrufen, und iii) während dieser kurzen Zeit fand eine Rückmiete in der Form der kurzfristigen Vermietung statt mit dem Endergebnis, dass die Kontrolle über die Liegenschaften *de facto* nie von den Rechtsmittelführern aufgegeben wurde, so dass die Liegenschaften angesichts aller dieser Umstände die Produktionskette nicht verlassen haben.

<sup>62</sup> Vorschlag für die sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern: Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (KOM[73] 950, 20. Juni 1973, *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 5).

<sup>63</sup> Urteil vom 4. Oktober 2001, „*Goed Wonen*“ (C-326/99, EU:C:2001:506, Rn. 52). Man beachte hier die offensichtliche Gleichsetzung der Begriffe „Erstlieferung“ und „erstmaliger Bezug“ durch den Gerichtshof. Vgl. auch Urteil vom 12. Juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, Rn. 21), wo der Ausdruck „alte Gebäude“ verwendet wird.

94. Angesichts des Vorstehenden und vorbehaltlich einer endgültigen Beurteilung durch das nationale Gericht verstieße in Fällen wie dem des Ausgangsverfahrens die Behandlung einer langfristigen Vermietung zwischen verbundenen Parteien, auf die kurz nach ihrem Abschluss und ohne jede Nutzung der Liegenschaft verzichtet wurde, als „Lieferung vor dem erstmaligen Bezug“ gegen den Zweck von Art. 4 Abs. 3 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. g der Sechsten Richtlinie.

### 3. Subjektive Voraussetzung: War die Erlangung eines Steuervorteils das wesentliche Ziel?

95. In Bezug auf die „subjektive Voraussetzung“ möchte das vorlegende Gericht mit der vierten Frage im Wesentlichen wissen, ob bei der Bestimmung dieses wesentlichen Ziels die Vorveräußerungsumsätze isoliert oder als Teil der Umsätze „insgesamt“ zu betrachten sind.

96. Es erscheint sinnvoll, sich zunächst näher mit der Bedeutung des Ausdrucks „wesentliches Ziel“ zu beschäftigen.

97. Die subjektive Prüfung wird in der Rechtsprechung in unterschiedlicher Weise beschrieben. Neben „im Wesentlichen bezweckt“<sup>64</sup> ist in einigen Urteilen von „allein zu dem Zweck“<sup>65</sup> oder „ausschließlich zur“<sup>66</sup>, Erlangung eines „[unrechtmäßigen] Steuervorteils“<sup>67</sup> die Rede. Andere mischen beides: „im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt“<sup>68</sup>. Wiederum andere beziehen sich darauf, dass die Handelsgeschäfte nicht „normal“ sind<sup>69</sup>.

98. Alle diese unterschiedlichen Formulierungen der subjektiven Prüfung haben ein gemeinsames Thema. Sie fragen alle: Gibt es *irgendeinen anderen* wirtschaftlichen Grund, dies zu tun, *als* die Minderung der Steuerlast? Die Messlatte liegt dabei unterschiedlich hoch.

99. Im Urteil Part Service entschied der Gerichtshof, dass ein Missbrauch vorliegen kann, wenn „im Wesentlichen“ ein Steuervorteil erlangt werden soll<sup>70</sup>. Dies bedeutet einen potenziell sehr weiten Missbrauchsbegriff. In deutlichem Gegensatz hierzu wurde in den Urteilen Halifax und Weald Leasing befunden, dass es keinen Missbrauch darstellt, „wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben *können* als nur die Erlangung von Steuervorteilen“ (Hervorhebung nur hier)<sup>71</sup>. Im Urteil Cervati und Malvi kam es für einen Missbrauch darauf an, dass „die Transaktionen jeder wirtschaftlichen und geschäftlichen Rechtfertigung ... entbehrten“<sup>72</sup>.

100. Die letztgenannten Urteile, die tatsächlich restriktiver an den Begriff des Missbrauchs herangehen, sind in der Mehrzahl. In ihnen findet sich auch die häufiger verwendete Wortwahl „wesentliches Ziel“, „alleiniger Zweck“, oder „rein künstliche Gestaltung“.

101. Meiner Ansicht nach muss die subjektive Prüfung restriktiv, in Übereinstimmung mit der Herangehensweise in den Urteilen Halifax und RBS Deutschland Holdings durchgeführt werden. Wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben *können* als die Erlangung von Steuervorteilen, dann ist die subjektive Voraussetzung nicht erfüllt. Diese Herangehensweise

64 Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 75 und 86).

65 Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 35).

66 Urteil vom 21. Februar 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, Rn. 51).

67 Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 69 und 70), und vom 22. Dezember 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, Rn. 25).

68 Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 75), und vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, Rn. 49).

69 Urteil vom 14. April 2016, Cervati und Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, Rn. 32).

70 Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 45).

71 Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 75), und vom 22. Dezember 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, Rn. 30).

72 Urteil vom 14. April 2016, Cervati und Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, Rn. 47).

entspricht nicht nur der überwiegenden Rechtsprechung, sie steht auch in Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit<sup>73</sup>, der „in besonderem Maße [gilt], wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen“<sup>74</sup>.

102. Eingedenk dieses Verständnisses des Begriff „wesentliches Ziel“ komme ich nun zu dem konkreten Punkt, den das vorlegende Gericht in seiner vierten Frage anspricht: Auf *welchen Umsatz* genau ist für die Bestimmung des wesentlichen Ziels abzustellen?

103. Das vorlegende Gericht nennt zwei Möglichkeiten: entweder i) die Vorveräußerungsumsätze oder ii) die Vorveräußerungsumsätze und der endgültige Verkauf zusammen.

104. Meiner Ansicht nach ist die letztere Möglichkeit auf jeden Fall der falsche Bezugspunkt. Mir scheint klar zu sein, dass, außer in Fällen von Steuerbetrug (der hier nicht behauptet wird), immer irgendeine wirtschaftliche Überlegung gefunden werden kann, die jenseits der Erlangung „nur“ eines Steuervorteils liegt, wenn das Netz nur weit genug geknüpft wird, so dass sowohl der gesamte Bauablauf als auch das weitere Schicksal der Liegenschaften umfasst wird. Bei einem solchen Ansatz wäre es unmöglich, dass die subjektive Voraussetzung jemals erfüllt wäre.

105. Daraus ergibt sich, dass im Rahmen der vorliegenden Rechtssache der maßgebliche Umsatz mit einiger Wahrscheinlichkeit einer oder mehrere der Vorveräußerungsumsätze ist. Abgesehen von dieser allgemeinen Bemerkung ist es meiner Ansicht nach letztlich Sache des vorlegenden Gerichts, den Umsatz oder die Gruppe von Umsätzen zu bestimmen, in Bezug auf die ein „wesentliches Ziel“ zu suchen ist, und festzustellen, was dieses wesentliche Ziel ist.

106. Dabei hat das vorlegende Gericht gleichwohl alle Tatsachen und Umstände des Falles zu berücksichtigen. Dazu können vorherige oder spätere Umsätze gehören<sup>75</sup>. Anders gesagt hat das vorlegende Gericht für eine umfassende Würdigung des „wesentlichen Ziels“ der Vorveräußerungsumsätze die tatsächlichen Umstände umfassender in Betracht zu ziehen.

107. Würde man in der vorliegenden Rechtssache etwa die Vorveräußerungsumsätze völlig aus ihrem weiteren Kontext herausnehmen, so gäbe es in der Tat gar keinen Steuervorteil, sondern im Gegenteil eine Steuerlast (da der Vorteil nur relativ ist und nur wegen des späteren Verkaufs an Dritte entsteht).

#### 4. Ergebnis

108. Entsprechend den vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vierte und die siebte Frage wie folgt zu beantworten:

##### *Vierte Frage*

In Fällen wie dem des Ausgangsverfahrens ist zur Bestimmung des „wesentlichen Ziels“ nicht auf die Vorveräußerungsumsätze und den endgültigen Verkauf gemeinsam abzustellen. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, den oder die genauen Vorveräußerungsumsätze zu bestimmen, in Bezug auf die die Bestimmung des „wesentlichen Ziels“ am zweckmäßigsten ist, um einen möglichen Missbrauch von Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer festzustellen.

##### *Siebte Frage*

<sup>73</sup> Zu den möglichen Gefahren bei einer Nichtbeachtung siehe ebenfalls oben, Fn. 54.

<sup>74</sup> Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 72).

<sup>75</sup> Urteil vom 14. April 2016, Cervati und Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, Rn. 35).

In Fällen wie dem des Ausgangsverfahrens, in denen

- zwischen zwei Steuerpflichtigen, von denen der eine mit dem anderen verbunden ist, ein langfristiger Mietvertrag abgeschlossen wird,
- dieser Mietvertrag nach im Verhältnis zu seiner Gesamtlaufzeit sehr kurzer Zeit nach seinem Abschluss widerrufen wird und
- in diesem kurzen Zeitraum ein Rückmietverhältnis bestand mit dem Endergebnis, dass die Kontrolle über die vermieteten Liegenschaften *de facto* nie von dem vermietenden Steuerpflichtigen des langfristigen Vertrags aufgegeben wurde,

würde es dem Zweck von Art. 4 Abs. 3 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. g der Sechsten Richtlinie zuwiderlaufen, die langfristige Vermietung als eine „Lieferung... vor dem Erstbezug“ im Sinne von Art. 4 Abs. 3 Buchst. a dieser Richtlinie zu behandeln.

#### ***D. Dritte Frage: Umqualifizierung und Neubewertung der Umsätze***

109. Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die maßgeblichen Umsätze umzuqualifizieren sind, wenn der Grundsatz des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften in diesem Fall gilt.

110. Ist ein Verstoß gegen den Grundsatz des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften festgestellt worden, sind die betroffenen Umsätze in der Weise umzuqualifizieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diesen Missbrauch darstellenden Umsätze bestanden hätte<sup>76</sup>. Die Umqualifizierung darf jedoch nicht weiter gehen, als für die korrekte Erhebung der Mehrwertsteuer und die Verhinderung von Steuerhinterziehung erforderlich ist<sup>77</sup>.

111. Das vorlegende Gericht hat also erstens zu bestimmen, ob auf der Grundlage der mit der Antwort auf die Fragen 1, 2, 4 und 7 gegebenen Hinweise bestimmte Aspekte der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze eine missbräuchliche Praxis darstellen.

112. Wäre dies der Fall, müsste dieses Gericht zweitens diese Umsätze in der Weise umqualifizieren, dass es auf die Lage abstellt, die ohne die die missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte.

113. Käme etwa das innerstaatliche Gericht zu der Auffassung, dass die Vorveräußerungsumsätze einen Verstoß gegen den Grundsatz des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften darstellen, so müssten diese Umsätze für die Festsetzung der Mehrwertsteuerschuld der Rechtsmittelführer außer Betracht bleiben.

114. Auf der Grundlage der im Vorabentscheidungsersuchen genannten Tatsachen und vorbehaltlich einer abschließenden Beurteilung durch das vorlegende Gericht, würde der spätere Verkauf der Liegenschaften dann als eine Erstlieferung dieser Liegenschaften angesehen werden. Dieser Verkauf sollte entsprechend den innerstaatlichen Regelungen zur Mehrwertsteuerfestsetzung herangezogen werden, die im Licht des Unionsrechts, insbesondere von Art. 4 Abs. 3 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. g der Sechsten Richtlinie, auszulegen sind.

<sup>76</sup> Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 98), vom 20. Juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, Rn. 50), und vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 52).

<sup>77</sup> Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 92).

115. Was den institutionellen Aspekt der dritten Frage des vorliegenden Gerichts angeht, so kann nur wiederholt werden, dass gemäß dem Grundsatz der nationalen Verfahrensautonomie und unter Beachtung der Grundsätze der Gleichwertigkeit und der Wirksamkeit, im innerstaatlichen Recht festzulegen ist, welche Einrichtung befugt ist, die maßgeblichen Umsätze umzuqualifizieren und neu zu bewerten.

116. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die dritte Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

- Ist ein Verstoß gegen den Grundsatz des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften festgestellt worden, sind die betroffenen Umsätze in der Weise umzuqualifizieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diesen Missbrauch darstellenden Umsätze bestanden hätte.
- Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens müssen, soweit die Vorveräußerungsumsätze in Anwendung des Grundsatzes des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften unberücksichtigt bleiben und die späteren Verkäufe damit als Erstlieferung der Liegenschaften anzusehen sind, diese Verkäufe gemäß den einschlägigen innerstaatlichen Regelungen, die im Licht des Unionsrechts, insbesondere von Art. 4 Abs. 3 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. g der Sechsten Richtlinie, auszulegen sind, zur Mehrwertsteuerfestsetzung herangezogen werden.

***E. Fünfte, sechste und achte Frage: Vereinbarkeit von Section 4(9) des Mehrwertsteuergesetzes mit der Sechsten Richtlinie***

117. Die Fragen 5, 6 und 8 des vorliegenden Gerichts gehen von der Annahme aus, dass Section 4(9) des Mehrwertsteuergesetzes nicht mit der Sechsten Richtlinie vereinbar ist und diese (daher) nicht umsetzt.

118. Die Ursache für eine solche Unvereinbarkeit oder die Natur des Fehlens der Umsetzung der Richtlinie ist jedoch aus dem Vorlagebeschluss oder dem schriftlichen und mündlichen Vorbringen vor dem Gerichtshof nicht ersichtlich.

119. Bei absoluter Nichtumsetzung einer Richtlinie ist die Rechtslage verhältnismäßig klar. Es gibt keine Umsetzungsbestimmungen und damit ist das innerstaatliche Recht unvereinbar mit dieser Richtlinie. Demgegenüber hat Irland im vorliegenden Fall Maßnahmen zur Umsetzung der Sechsten Richtlinie getroffen. Außerdem ist nicht vorgebracht worden, dass ausnahmslos in jedem praktischen Szenario die Anwendung von Section 4(9) des Mehrwertsteuergesetzes das mit der Richtlinie verfolgte „zu erreichende Ziel“ (um die Worte von Art. 288 AEUV zu verwenden) verfehlt. Daher lässt sich nicht allgemein und uneingeschränkt sagen, dass (teilweise) Unvereinbarkeit mit dem Fehlen von Umsetzungsmaßnahmen gleichgesetzt werden kann.

120. Diese Fragen eingehender zu behandeln, würde meiner Ansicht nach ein genaueres Verständnis der Natur der behaupteten Unvereinbarkeit von Section 4(9) des Mehrwertsteuergesetzes erfordern.

121. In der mündlichen Verhandlung haben die Rechtsmittelführer ausgeführt, die Unvereinbarkeit ergebe sich in erster Linie aus Section 4(6) des Mehrwertsteuergesetzes. Diese Bestimmung *sieht eine Befreiung für alle Erstlieferungen von Grundstücken vor, bei denen die Erstattung der Vorsteuer ausgeschlossen ist*. Die Rechtsmittelführer sind der Ansicht, eine solche Befreiung sei insofern nicht mit Art. 4 Abs. 3 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. g der Sechsten Richtlinie vereinbar, als in diesen unionsrechtlichen Bestimmungen *vorgeschrieben* sei, dass *alle* Erstlieferungen von Grundstücken besteuert werden müssten. Außerdem führe der Verweis in Section 4(9) auf Section 4(6) des Mehrwertsteuergesetzes wegen der Unvereinbarkeit Letzterer mit der Sechsten Richtlinie auch zur Unvereinbarkeit Ersterer mit der genannten Richtlinie.

122. Der Beklagte und die Regierung Irlands treten dieser Auslegung entgegen. In ihren schriftlichen Erklärungen legen sie ihre eigene Auslegung der Bestimmung sowie die Gründe für deren Verabschiedung dar.

123. Damit befindet sich der Gerichtshof im Hinblick auf die Fragen 5, 6 und 8 in einer Lage, in der es schwierig ist, anhand des Vorabentscheidungsersuchens zu erkennen, worin genau die Unvereinbarkeit von Section 4(9) des Mehrwertsteuergesetzes mit der Sechsten Richtlinie bestehen soll; die Regierung Irlands weist jeden Gedanken einer solchen Unvereinbarkeit entschieden zurück. Selbst die Rechtsmittelführer haben Schwierigkeiten, zu erklären, welches konkrete Problem in Bezug auf Section 4(9) bestehen könnte, abgesehen davon, dass sie auf Section 4(6) des Mehrwertsteuergesetzes verweist. Hinzu kommt, dass, selbst wenn man dem Vorbringen der Rechtsmittelführer zur Unvereinbarkeit folgen wollte, kaum zu erkennen ist, inwiefern dies im vorliegenden Fall relevant sein soll, da der Vorsteuerabzug, wie in der mündlichen Verhandlung bestätigt, in diesem Fall möglich war.

124. Es ist nicht Aufgabe des Gerichtshofs, nationales Recht auszulegen. Noch weniger ist es seine Aufgabe, darüber zu entscheiden, welche der unterschiedlichen von den Parteien vertretenen Auslegungen die richtige ist, wenn sowohl die Existenz als auch der Charakter der behaupteten Unvereinbarkeit und/oder fehlenden Umsetzung nicht offensichtlich und auch deutlich streitig sind.

125. Im Licht des Vorstehenden bin ich daher der Ansicht, dass der Gerichtshof nicht über die notwendigen tatsächlichen Angaben für eine zweckdienliche Antwort verfügt, eine Antwort, die nicht auf Annahmen und Spekulationen über die Natur der behaupteten Unvereinbarkeit von Section 4(9) des Mehrwertsteuergesetzes mit der Sechsten Richtlinie beruht.

126. Ich schlage daher vor, die Fragen 5, 6 und 8 als unzulässig zurückzuweisen.

## V. Ergebnis

127. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Supreme Court (Oberster Gerichtshof, Irland) wie folgt zu antworten:

### *Fragen 1 und 2*

Die Bestimmungen 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 und nationaler Maßnahmen zur Umsetzung dieser Richtlinie sind im Licht des allgemeinen unionsrechtlichen Grundsatzes des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften auszulegen. Dies gilt auch

- wenn es keine innerstaatliche Maßnahme, sei sie legislativ oder judikativ, gibt, mit der diesem Grundsatz „Wirkung verliehen wird“,
- in Fällen wie dem des Ausgangsverfahrens, in denen maßgebliche Umsätze vor dem Urteil des Gerichtshofs vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121), abgeschlossen waren.

### *Frage 3*

Ist ein Verstoß gegen den Grundsatz des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften festgestellt worden, sind die betroffenen Umsätze in der Weise umzuqualifizieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diesen Missbrauch darstellenden Umsätze bestanden hätte.



Unter Umständen wie denen im Ausgangsverfahren müssen, soweit die Vorveräußerungsumsätze in Anwendung des Grundsatzes des Verbots des Missbrauchs von Rechtsvorschriften unberücksichtigt bleiben und die späteren Verkäufe damit als Erstlieferung der Liegenschaften anzusehen sind, diese Verkäufe gemäß den einschlägigen innerstaatlichen Regelungen, die im Licht des Unionsrechts, insbesondere von Art. 4 Abs. 3 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. g der Sechsten Richtlinie, auszulegen sind, zur Mehrwertsteuerfestsetzung herangezogen werden

*Frage 4*

In Fällen wie dem des Ausgangsverfahrens ist zur Bestimmung des „wesentlichen Ziels“ nicht auf die Vorveräußerungsumsätze und den endgültigen Verkauf gemeinsam abzustellen. Es ist Sache des vorliegenden Gerichts, den oder die genauen Vorveräußerungsumsätze zu bestimmen, in Bezug auf die die Bestimmung des „wesentlichen Ziels“ am zweckmäßigsten ist, um einen möglichen Missbrauch von Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer festzustellen.

*Zu Frage 7*

In Fällen wie dem des Ausgangsverfahrens, in denen

- zwischen zwei Steuerpflichtigen, von denen der eine mit dem anderen verbunden ist, ein langfristiger Mietvertrag abgeschlossen wird,
- dieser Mietvertrag nach im Verhältnis zu seiner Gesamtlaufzeit sehr kurzer Zeit nach seinem Abschluss widerrufen wird und
- in diesem kurzen Zeitraum ein Rückmietverhältnis bestand, mit dem Ergebnis, dass die Kontrolle über die vermieteten Liegenschaften *de facto* nie von dem vermietenden Steuerpflichtigen des langfristigen Vertrags aufgegeben wurde,

würde es dem Zweck von Art. 4 Abs. 3 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. g der Sechsten Richtlinie zuwiderlaufen, die langfristige Vermietung als eine „Lieferung ... vor dem Erstbezug“ im Sinne von Art. 4 Abs. 3 Buchst. a dieser Richtlinie zu behandeln.

*Fragen 5, 6 und 8*

Die Fragen 5, 6 und 8 werden als unzulässig zurückgewiesen.