



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

20. Juni 2013*

„Vorabentscheidungsersuchen — Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie — Art. 2 Nr. 1 und Art. 6 Abs. 1 — Begriff ‚Dienstleistung‘ — Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung und der Darlehensvermittlung — Befreiungen — Wirtschaftliche und geschäftliche Realität von Transaktionen — Missbräuchliche Praktiken — Transaktionen, deren alleiniger Zweck darin besteht, einen Steuervorteil zu erlangen“

In der Rechtssache C-653/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Vereinigtes Königreich) mit Entscheidung vom 13. Dezember 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 19. Dezember 2011, in dem Verfahren

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

gegen

Paul Newey, der unter der Firma Ocean Finance auftritt,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, der Richter E. Jarašiūnas und A. Ó Caoimh, der Richterin C. Toader (Berichterstatterin) und des Richters C. G. Fernlund,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 20. März 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Herrn Newey, der unter der Firma Ocean Finance auftritt, vertreten durch J. Ghosh, QC, sowie E. Wilson und J. Bremner, Barristers,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch S. Ossowski und L. Christie als Bevollmächtigte im Beistand von O. Thomas, Barrister,
- von Irland, vertreten durch E. Creedon als Bevollmächtigte im Beistand von A. Collins, SC,

* Verfahrenssprache: Englisch.

— der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von A. De Stefano, avvocato dello Stato,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und C. Soulay als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die 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 steuerliche Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 (ABl. L 269, S. 44) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (im Folgenden: Commissioners) und Herrn Newey, der unter der Firma Ocean Finance auftritt (im Folgenden: Herr Newey), wegen der Mehrwertsteuer, die auf Werbedienstleistungen anwendbar ist.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Gemäß Art. 299 Abs. 6 EG findet der EG-Vertrag auf die Kanalinseln, zu denen die Insel Jersey gehört, nur insoweit Anwendung, als dies erforderlich ist, um die Anwendung der Regelung sicherzustellen, die für diese Inseln insbesondere im Protokoll Nr. 3 betreffend die Kanalinseln und die Insel Man (ABl. 1972, L 73, S. 164) im Anhang der Akte über die Bedingungen des Beitritts des Königreichs Dänemark, Irlands und des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland und die Anpassungen der Verträge (ABl. 1972, L 73, S. 14) vorgesehen ist. Da dieses Protokoll keine Bestimmungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer enthält, finden die Unionsvorschriften über die Mehrwertsteuer auf der Insel Jersey keine Anwendung.
- 4 Gemäß dem vierten Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie ist das Ziel im Auge zu behalten, die Besteuerung der Einfuhr und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten zu beseitigen und zugleich die Neutralität des gemeinsamen Umsatzsteuersystems in Bezug auf den Ursprung der Gegenstände und Dienstleistungen zu wahren, damit schließlich ein gemeinsamer Markt verwirklicht wird, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrscht und der mit einem echten Binnenmarkt vergleichbare Merkmale aufweist.
- 5 Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“.
- 6 Als „Lieferung eines Gegenstands“ gilt nach Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, und als „Dienstleistung“ nach Art. 6 Abs. 1 dieser Richtlinie jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne ihres Art. 5 ist.

7 Art. 9 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(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.

(2) Es gilt jedoch:

...

e) als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:

...

— Leistungen auf dem Gebiet der Werbung,

...

— Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschließlich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schließfächern,

...

— Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, wenn sie bei der Erbringung von unter diesem Buchstaben e) genannten Dienstleistungen tätig werden.

(3) Um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, können die Mitgliedstaaten bei den in Absatz 2 Buchstabe e bezeichneten Dienstleistungen und bei der Vermietung von Beförderungsmitteln

...

b) den Ort einer Dienstleistung, der nach diesem Artikel außerhalb der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er im Inland, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.“

8 Art. 13 („Steuerbefreiungen im Inland“) der Sechsten Richtlinie sieht in seinem Teil B („Sonstige Steuerbefreiungen“) Folgendes vor:

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

...

d) die folgenden Umsätze:

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

...“

9 Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

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

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

...“

10 In Art. 21 der Sechsten Richtlinie in der Fassung ihres Art. 28g heißt es:

„(1) Im inneren Anwendungsbereich schuldet die Mehrwertsteuer:

...

- b) der steuerpflichtige Empfänger einer in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten Dienstleistung oder der Empfänger einer in Artikel 28b Teile C, D, E und F genannten Dienstleistung, der im Inland für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst ist, wenn die Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird;

...“

Recht des Vereinigten Königreichs

11 Zur Zeit des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens lautete Section 4(1) des Mehrwertsteuergesetzes von 1994 (Value Added Tax Act 1994) wie folgt:

„Mehrwertsteuer wird erhoben auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die im Vereinigten Königreich erfolgen, soweit es sich um eine steuerbare Lieferung handelt, die von einem Steuerpflichtigen im Rahmen oder zur Förderung seiner Geschäftstätigkeit erbracht wird.“

12 Section 5(2)(a) und (b) dieses Gesetzes bestimmte:

„(a) Unter ‚Lieferung‘ im Sinne dieses Gesetzes ist jede Form der Lieferung zu verstehen, es sei denn, sie wird nicht gegen Entgelt erbracht.

(b) Ein Vorgang, der keine Lieferung eines Gegenstands darstellt, aber gegen Entgelt erfolgt, ... ist eine Dienstleistung.“

13 Section 7(10) des Mehrwertsteuergesetzes von 1994 sah vor:

„Eine Dienstleistung gilt als

- (a) im Vereinigten Königreich bewirkt, wenn der Erbringer zum Vereinigten Königreich gehört, und
- (b) in einem anderen Land (und nicht im Vereinigten Königreich) bewirkt, wenn der Erbringer zu diesem anderen Land gehört.“

14 Section 8(1) und (2) dieses Gesetzes sah eine Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld bei von außerhalb des Vereinigten Königreichs erbrachten Dienstleistungen vor und bestimmte:

„(1) Vorbehaltlich der nachfolgenden Subsection 3 treten, soweit einschlägige Dienstleistungen

- (a) von einer Person erbracht werden, die zu einem anderen Land als dem Vereinigten Königreich gehört, und
- (b) von einer Person („Empfänger“), die zum Vereinigten Königreich gehört, für geschäftliche Zwecke empfangen werden,

alle Rechtsfolgen, die sich aus diesem Gesetz ergeben (insbesondere soweit nach diesem Gesetz Mehrwertsteuer auf eine Dienstleistung erhoben und einem Steuerpflichtigen eine Vorsteuergutschrift zuerkannt wird) so ein, als hätte der Empfänger die Dienstleistungen im Rahmen oder zur Förderung seiner Geschäftstätigkeit im Vereinigten Königreich selbst erbracht und als handelte es sich bei der Dienstleistung um eine steuerbare Dienstleistung.

(2) „Einschlägige Dienstleistungen“ im Sinne dieser Section sind die in Anhang 5 beschriebenen Dienstleistungen mit Ausnahme der in Anhang 9 beschriebenen.

(3) Dienstleistungen, die nach der vorstehenden Subsection 1 als vom Empfänger erbracht gelten, dürfen bei der Berechnung des Vorsteuerabzugs nach Section 26(1) nicht als von diesem erbrachte Dienstleistungen berücksichtigt werden.“

15 Section 9 des Mehrwertsteuergesetzes von 1994 definierte den Begriff „Zugehörigkeitsort“ („place of belonging“) in Bezug auf einen Dienstleistungsempfänger wie folgt:

„(1) Zu welchem Land ein Dienstleistungserbringer gehört, bestimmt sich gemäß der nachfolgenden Subsection 2, und zu welchem Land ein Dienstleistungsempfänger gehört, bestimmt sich – vorbehaltlich der Section 8(6) – gemäß den nachfolgenden Subsections 3 und 4.

(2) Der Erbringer einer Dienstleistung gilt als zu einem Land gehörend, wenn er

- (a) dort den Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine sonstige feste Niederlassung und in keinem anderen Land einen solchen Sitz oder eine solche Niederlassung hat oder
- (b) weder einen solchen Sitz noch eine solche Niederlassung (dort oder in einem anderen Land), jedoch dort seinen üblichen Aufenthaltsort hat oder
- (c) einen solchen Sitz oder eine solche Niederlassung sowohl in dem betreffenden Land als auch in einem anderen Land hat und sich der Sitz oder die Niederlassung, der oder die die unmittelbarste Beziehung zu der Dienstleistung aufweist, in dem betreffenden Land befindet.

(3) Eine natürliche Person, der eine Dienstleistung erbracht wird und die diese nicht für geschäftliche Zwecke empfängt, gilt als zu dem Land gehörend, in dem sie ihren üblichen Aufenthalt hat.

- (4) Wenn die vorstehende Subsection 3 keine Anwendung findet, gilt die Person, der die Dienstleistung erbracht wird, als zu einem Land gehörend, wenn
- (a) eine der Bedingungen, die in der vorstehenden Subsection 2 Buchst. a und b genannt sind, erfüllt ist oder
 - (b) sie Sitze oder Niederlassungen im Sinne der vorstehenden Subsection 2 sowohl in dem betreffenden Land als auch in einem anderen Land hat und sich der Sitz oder die Niederlassung, wo oder wofür die Dienstleistungen am unmittelbarsten verwendet werden oder verwendet werden sollen, in dem betreffenden Land befindet.
- (5) Für die Zwecke der vorliegenden Section (aber nicht für andere Zwecke)
- (a) wird bei einer Person, die ein Geschäft in einem Land über eine Zweigstelle oder eine Agentur betreibt, angenommen, dass sie dort einen Geschäftssitz hat,
 - (b) ist der ‚übliche Aufenthalt‘ einer juristischen Person der Ort, an dem diese im Rechtssinn errichtet worden ist.“
- 16 Mit Section 31 und Schedule 9 Group 5 des Mehrwertsteuergesetzes von 1994 wird Art. 13 Teil B Buchst. d der Sechsten Richtlinie umgesetzt; danach sind u. a. Dienstleistungen in Form von „Vorschüssen oder Darlehen“ sowie damit zusammenhängende Vermittlungsdienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 17 Der Vorlageentscheidung zufolge war Herr Newey während des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Zeitraums ein in Tamworth (Vereinigtes Königreich) ansässiger Darlehensvermittler. Die Dienstleistungen der Darlehensvermittlung, die Herr Newey im Vereinigten Königreich erbrachte, waren gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit. Die Werbedienstleistungen, die Herrn Newey im Vereinigten Königreich erbracht wurden und mögliche Darlehensnehmer anlocken sollten, unterlagen hingegen der Mehrwertsteuer, so dass die Steuer auf die Werbeausgaben, mit der Herr Newey belastet worden war, nicht erstattungsfähig war.
- 18 Zur Vermeidung dieser nicht erstattungsfähigen Steuerbelastung gründete Herr Newey die Gesellschaft Alabaster (CI) Ltd (im Folgenden: Alabaster) mit Sitz in Jersey, einem Gebiet, in dem die Sechste Richtlinie keine Anwendung findet, und räumte dieser Gesellschaft das Recht zur Verwendung der Firma Ocean Finance ein. Herr Newey war ihr alleiniger Anteilseigner.
- 19 Alabaster beschäftigte mindestens eine Vollzeitkraft und hatte ihre eigene Geschäftsführung, in Jersey ansässige natürliche Personen ohne unmittelbare Erfahrung im Bereich der Vermittlung, die von den Steuerberatern von Herrn Newey vorgeschlagen oder eingestellt und entsprechend der für Alabaster aufgewandten Zeit vergütet wurden.
- 20 Gemäß der Satzung von Alabaster und den auf Jersey geltenden Rechtsvorschriften waren die genannten Geschäftsführer mit der Leitung dieser Gesellschaft betraut und übten die damit verbundenen Befugnisse aus, während Herr Newey an der Leitung von Alabaster in keiner Weise beteiligt war.
- 21 Die Vermittlungsverträge wurden unmittelbar zwischen den Darlehensgebern und Alabaster geschlossen, so dass die Vermittlungsgebühren nicht an Herrn Newey, sondern an Alabaster gezahlt wurden.

- 22 Alabaster bearbeitete die Darlehensanträge jedoch nicht selbst, sondern bediente sich dazu der Dienste von Herrn Newey, die auf der Grundlage eines Subunternehmervertrags (im Folgenden: Dienstleistungsvertrag) durch in Tamworth tätige Angestellte von Herrn Newey erbracht wurden. In dem Dienstleistungsvertrag waren Dienstleistungen aufgelistet, die Herr Newey erbringen musste, wozu im Wesentlichen alle Sachbearbeitungstätigkeiten im Zusammenhang mit der Darlehensvermittlung gehörten. Aufgrund dieses Vertrags war Herr Newey außerdem ermächtigt, die Bedingungen der zwischen Alabaster und den Darlehensgebern geschlossenen Verträge auszuhandeln.
- 23 Für diese Dienste erhielt Herr Newey eine Vergütung in Höhe von zunächst 50 % und dann 60 % der sofort fälligen Bruttoprovisionen für das jeweilige von Alabaster gewährte Darlehen zuzüglich der Erstattung von Kosten und Auslagen.
- 24 Tatsächlich nahmen die potenziellen Darlehensnehmer unmittelbar mit den Angestellten von Herrn Newey im Vereinigten Königreich Kontakt auf, die jeden Antrag bearbeiteten und die Anträge, die die Voraussetzungen für eine Darlehensgewährung erfüllten, den Geschäftsführern von Alabaster zur Bewilligung zusandten. Das Bewilligungsverfahren war im Allgemeinen innerhalb von einer Stunde abgeschlossen, und in der Praxis wurde kein Bewilligungsantrag abgelehnt.
- 25 Da an potenzielle Darlehensnehmer gerichtete Werbung für das Kreditvermittlungsgeschäft unverzichtbar war, entfiel auf diese Werbung ein bedeutender Teil der Ausgaben von Alabaster.
- 26 Dem vorliegenden Gericht zufolge wurden die Werbedienstleistungen von der Wallace Barnaby & Associates Ltd (im Folgenden: Wallace Barnaby), einer mit Alabaster nicht verbundenen, ebenfalls auf Jersey ansässigen Gesellschaft im Rahmen eines mit Alabaster geschlossenen Vertrags erbracht. Wallace Barnaby ihrerseits besorgte sich die Werbedienstleistungen bei im Vereinigten Königreich ansässigen Werbeagenturen, u. a. der Werbeagentur Ekay Advertising. Nach den in Jersey geltenden Rechtsvorschriften unterlagen die Zahlungen, die Alabaster dafür an Wallace Barnaby leistete, nicht der Mehrwertsteuer.
- 27 Herr Newey war nicht befugt, die Werbedienstleistungen für Rechnung von Alabaster zu nutzen, und er haftete in keiner Weise für die Bezahlung der von Wallace Barnaby an Alabaster erbrachten Dienstleistungen. Er war jedoch befugt, die Werbemaßnahmen inhaltlich zu bewilligen, und traf sich zu diesem Zweck mit einem im Vereinigten Königreich tätigen Angestellten von Ekay Advertising. Im Anschluss an diese Treffen unterbreitete dieser Angestellte Wallace Barnaby Empfehlungen.
- 28 Wallace Barnaby wiederum unterbreitete den Geschäftsführern von Alabaster Empfehlungen; diese kamen, nachdem sie die Empfehlungen erhalten hatten, wöchentlich zusammen, um über die geplanten Werbeausgaben zu entscheiden. In der Praxis wurde keine dieser Empfehlungen abgelehnt.
- 29 Die Commissioners sind der Ansicht, dass unter dem Aspekt der Mehrwertsteuer zum einen die betreffenden Werbedienstleistungen an Herrn Newey im Vereinigten Königreich erbracht worden und daher dort steuerbar seien und dass zum anderen die Darlehensvermittlungsdienstleistungen von Herrn Newey im Vereinigten Königreich erbracht worden seien.
- 30 Hilfsweise vertreten sie den Standpunkt, dass, sofern Alabaster als die Person anzusehen sei, die auf Jersey die Werbedienstleistungen empfangen und die Dienstleistungen der Darlehensvermittlung erbracht habe, die zur Erzielung dieses Ergebnisses geschlossenen Vereinbarungen gegen den Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs verstießen, wie es der Gerichtshof im Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, Slg. 2006, I-1609), formuliert habe, und neu bewertet werden müssten.

- 31 Dementsprechend erließen die Commissioners am 27. September 2005 gegenüber Herrn Newey einen Bescheid über die Veranlagung zur Mehrwertsteuer für den Zeitraum vom 1. Juli 2002 bis 31. Dezember 2004 in Höhe von 10 707 075 Pfund Sterling (GBP), um von diesem die Mehrwertsteuer auf die an ihn während des genannten Zeitraums erbrachten Werbedienstleistungen einzuziehen.
- 32 Herr Newey ist der Auffassung, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Vermittlungsdienstleistungen von Jersey aus durch Alabaster erbracht worden seien und dass Alabaster der Empfänger der Werbedienstleistungen gewesen sei. Der Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs sei nicht anwendbar, wenn die Dienstleistungen von einer außerhalb der Europäischen Union ansässigen Person an eine andere außerhalb der Europäischen Union ansässige Person erbracht würden.
- 33 Herr Newey erhob daher gegen den Veranlagungsbescheid der Commissioners Klage beim First-tier Tribunal (Tax Chamber), das dieser mit Urteil vom 23. April 2010 stattgab.
- 34 Nach Ansicht dieses Gerichts wurde die Darlehensvermittlungstätigkeit von Alabaster mittels der von Herrn Newey erbrachten Dienstleistungen und aufgrund des Dienstleistungsvertrags ausgeübt. Alabaster könne folglich nicht als „Briefkastenfirma“ angesehen werden.
- 35 Das First-tier Tribunal (Tax Chamber) ging außerdem davon aus, dass Alabaster die fraglichen Dienstleistungen der Darlehensvermittlung an die Darlehensgeber erbracht habe und der Empfänger der Werbedienstleistungen gewesen sei. Es habe keine unmittelbare Transaktion gegen Entgelt zwischen Herrn Newey und den Darlehensgebern oder diesem und Wallace Barnaby stattgefunden. Auch wenn der wesentliche Zweck von Alabaster die Erzielung eines Steuervorteils sei, sah das Gericht keinen Missbrauch, da die Gestaltung, in die Alabaster eingebunden sei, dem mit der Sechsten Richtlinie verfolgten Ziel nicht zuwiderlaufe.
- 36 Gegen diese Entscheidung legten die Commissioners ein Rechtsmittel beim Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ein.
- 37 Unter diesen Umständen hat das Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Welches Gewicht sollte ein nationales Gericht unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles den Vertragsverhältnissen bei der Entscheidung der Frage beimessen, welche Person unter dem Gesichtspunkt der Mehrwertsteuer der Erbringer einer Dienstleistung ist? Ist insbesondere die Vertragslage für die Bestimmung der mehrwertsteuerlichen Leistungslage maßgebend?
 2. Wenn unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles die Vertragslage nicht maßgebend ist, unter welchen Voraussetzungen sollte ein nationales Gericht dann eine andere Lage als die Vertragslage zugrunde legen?
 3. Inwieweit ist unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles insbesondere von Bedeutung,
 - a) ob die Person, die die Dienstleistung nach dem Vertrag erbringt, unter der Kontrolle einer anderen Person steht,
 - b) ob die Geschäftskennntnisse, -beziehungen und -erfahrungen bei einer anderen Person vorhanden sind als derjenigen, die den Vertrag schließt,
 - c) ob alle oder die meisten maßgeblichen Bestandteile der Leistung von einer anderen Person erbracht werden als derjenigen, die den Vertrag schließt,

- d) ob das mit der Leistung verbundene wirtschaftliche Risiko finanzieller Einbußen und eines Ansehensverlusts bei einem anderen liegt als demjenigen, der den Vertrag schließt,
 - e) ob die Person, die die Dienstleistung nach dem Vertrag erbringt, für maßgebliche, für die Dienstleistung notwendige Bestandteile eine andere Person als Subunternehmer einsetzt, die die Kontrolle über die erstgenannte Person ausübt, und dieser Subunternehmerregelung bestimmte kommerzielle Merkmale fehlen?
4. Sollte das nationale Gericht unter Umständen wie denjenigen des vorliegenden Falles von der auf einer Vertragsanalyse beruhenden Einschätzung abweichen?
5. Falls die Frage 4 zu verneinen ist, ist das steuerliche Ergebnis von Gestaltungen wie denjenigen im vorliegenden Fall ein Steuervorteil, dessen Gewährung im Sinne der Randnrn. 74 bis 86 des Urteils Halifax u. a. dem mit der Sechsten Richtlinie verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde?
6. Falls die Frage 5 zu bejahen ist, wie sollten Gestaltungen wie diejenigen im vorliegenden Fall dann neu bewertet werden?

Zu den Vorlagefragen

Zu den Fragen 1 bis 4

- 38 Mit seinen Fragen 1 bis 4, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Vertragsbestimmungen für die Feststellung, wer Erbringer und wer Begünstigter einer „Dienstleistung“ im Sinne von Art. 2 Nr. 1 und Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ist, ausschlaggebend sind und, falls dies zu verneinen ist, unter welchen Bedingungen solche Vertragsbestimmungen neu bewertet werden können.
- 39 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass mit der Sechsten Richtlinie ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem geschaffen worden ist, das insbesondere auf einer einheitlichen Definition der steuerbaren Umsätze beruht (Urteil Halifax u. a., Randnr. 48).
- 40 Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“. Was speziell den Begriff der Dienstleistung betrifft, hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie „gegen Entgelt“ erbracht wird und damit steuerbar ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (Urteil vom 16. Dezember 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Slg. 2010, I-13179, Randnr. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 41 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs hat der Begriff der Dienstleistung somit objektiven Charakter und ist unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar, ohne dass die Steuerverwaltung verpflichtet wäre, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln (vgl. in diesem Sinne Urteil Halifax u. a., Randnrn. 56 und 57 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 42 Was insbesondere die Frage betrifft, welche Bedeutung Vertragsbestimmungen bei der Einstufung einer Transaktion als steuerbarer Umsatz zukommt, ist auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs hinzuweisen, wonach die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein

grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. Oktober 2010, *Loyalty Management UK und Baxi Group*, C-53/09 und C-55/09, Slg. 2010, I-9187, Randnrn. 39 und 40 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

- 43 Da die vertragliche Situation normalerweise die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen widerspiegelt – und um den Erfordernissen der Rechtssicherheit Rechnung zu tragen –, sind die einschlägigen Vertragsbestimmungen ein Umstand, der bei der Feststellung, wer Erbringer und wer Begünstigter einer „Dienstleistung“ im Sinne von Art. 2 Nr. 1 und Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ist, zu berücksichtigen ist.
- 44 Es kann sich jedoch herausstellen, dass einige Vertragsbestimmungen gelegentlich die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen nicht vollständig widerspiegeln.
- 45 Dies wäre insbesondere dann der Fall, wenn sich herausstellte, dass die betreffenden Vertragsbestimmungen eine rein künstliche Gestaltung darstellen, die mit der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität der Transaktionen nicht übereinstimmt.
- 46 Der Gerichtshof hat nämlich wiederholt festgestellt, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (vgl. Urteil *Halifax u. a.*, Randnr. 71 und die dort angeführte Rechtsprechung), und dass nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erlangen, verboten sind (vgl. Urteile vom 22. Mai 2008, *Ampliscientifica und Amplifin*, C-162/07, Slg. 2008, I-4019, Randnr. 28, vom 27. Oktober 2011, *Tanoarch*, C-504/10, Slg. 2011, I-10853, Randnr. 51, und vom 12. Juli 2012, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, Randnr. 35).
- 47 Im Ausgangsverfahren wird nicht bestritten, dass Alabaster formal gemäß den Vertragsbestimmungen die Dienstleistungen der Darlehensvermittlung an die Darlehensgeber erbracht hatte und der Empfänger der von Wallace Barnaby erbrachten Werbedienstleistungen war.
- 48 In Anbetracht der wirtschaftlichen Realität der Geschäftsbeziehungen zwischen zum einen Herrn Newey, Alabaster und den Darlehensgebern und zum anderen Herrn Newey, Alabaster und Wallace Barnaby, so wie sie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, und insbesondere der vom Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) in der dritten Frage angeführten tatsächlichen Umstände lässt sich jedoch nicht ausschließen, dass die tatsächliche Nutzung und Auswertung der in Rede stehenden Dienstleistungen im Vereinigten Königreich zugunsten von Herrn Newey erfolgte.
- 49 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, mit einer Analyse des gesamten Sachverhalts des Ausgangsverfahrens zu prüfen, ob die Vertragsbestimmungen die wirtschaftliche Realität nicht richtig widerspiegeln und ob in Wirklichkeit Herr Newey und nicht Alabaster der Erbringer der Dienstleistungen der Darlehensvermittlung und der Empfänger der von Wallace Barnaby erbrachten Werbedienstleistungen war.
- 50 Sollte dies der Fall sein, müssten die Vertragsbestimmungen in der Weise neu definiert werden, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Transaktionen bestanden hätte (vgl. in diesem Sinne Urteil *Halifax*, Randnr. 98).
- 51 Im vorliegenden Fall hätte ein Abstellen auf die Lage, die ohne die in Rede stehenden Transaktionen bestanden hätte – falls das vorlegende Gericht diese als missbräuchliche Praxis werten sollte –, insbesondere zur Folge, dass der Dienstleistungsvertrag und die Werbevereinbarungen, die zwischen Alabaster und Wallace Barnaby geschlossen wurden, den Commissioners nicht entgegengehalten werden könnten, so dass diese zu Recht davon ausgehen könnten, dass Herr Newey tatsächlich der Erbringer der Darlehensvermittlungsdienstleistungen und der Empfänger der Werbedienstleistungen ist, die im Ausgangsverfahren in Rede stehen.

- 52 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen ist auf die Fragen 1 bis 4 zu antworten, dass Vertragsbestimmungen für die Feststellung, wer Erbringer und wer Begünstigter einer „Dienstleistung“ im Sinne von Art. 2 Nr. 1 und Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ist, zwar zu berücksichtigen, aber nicht ausschlaggebend sind. Sie können insbesondere dann als nicht maßgebend angesehen werden, wenn sie nicht die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegeln, sondern eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung darstellen, die allein zu dem Zweck erfolgte, einen Steuervorteil zu erlangen, was von dem nationalen Gericht zu prüfen ist.

Zu den Fragen 5 und 6

- 53 In Anbetracht der Antwort auf die Fragen 1 bis 4 sind die fünfte und die sechste Frage des vorliegenden Gerichts nicht zu beantworten.

Kosten

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

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

Vertragsbestimmungen sind für die Feststellung, wer Erbringer und wer Begünstigter einer „Dienstleistung“ im Sinne von Art. 2 Nr. 1 und Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 geänderten Fassung ist, zwar zu berücksichtigen, aber nicht ausschlaggebend. Sie können insbesondere dann als nicht maßgebend angesehen werden, wenn sie nicht die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegeln, sondern eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung darstellen, die allein zu dem Zweck erfolgte, einen Steuervorteil zu erlangen, was von dem nationalen Gericht zu prüfen ist.

Unterschriften