Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GERARD HOGAN
vom 25. Juni 2020[1]

Rechtssache C-459/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Steuer- und Zollverwaltung des Vereinigten Königreichs)
gegen
Wellcome Trust Ltd

(Vorabentscheidungsersuchen des Upper Tribunal [Tax and Chancery Chamber] [Obergericht (Steuer- und Chancerykammer)], Vereinigtes Königreich)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112 – Art. 43, 44 und 45 – Ort der Dienstleistung bei Dienstleistungen an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt – Ort der Dienstleistung bei Vermögensverwaltungsdienstleistungen, die eine gemeinnützige Einrichtung für ihre nicht wirtschaftliche Geschäftstätigkeit von außerhalb der Europäischen Union ansässigen Dienstleistungserbringern empfängt"

I. Einführung

1. Dieses Vorabentscheidungsersuchen betrifft u. a. die Auslegung von Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem[2] in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung[3] geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2. Das Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen den Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Steuer- und Zollverwaltung Ihrer Majestät, im Folgenden: HMRC) und der Wellcome Trust Ltd (im Folgenden: WTL), einer steuerpflichtigen juristischen Person, betreffend den Ort der Dienstleistung bei Vermögensverwaltungsdienstleistungen, die von außerhalb der Europäischen Union ansässigen Dienstleistungserbringern an WTL erbracht wurden[4].

3. WTL ist eine seit langem bestehende gemeinnützige Einrichtung mit äußerst großzügiger Kapitalausstattung. Wie zu erwarten, nimmt WTL bei der Verwaltung des großen Bestands an Vermögenswerten, mit dem sie ausgestattet ist, die Dienstleistungen von Vermögensverwaltern in Anspruch. Mit diesen Vermögenswerten werden sehr bedeutende jährliche Einnahmen erzielt, die sodann von WTL in Form von Zuschüssen für Zwecke der medizinischen und pharmazeutischen Forschung ausgezahlt werden.

1 Originalsprache: Englisch.

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

3 ABl. 2008, L 44, S. 11.

4 Die Höhe der im Ausgangsrechtsstreit streitigen Mehrwertsteuer beträgt 13 113 822 Pfund Sterling (GBP) (rund 14 530 00 Euro). WTL möchte die Vorsteuer auf die Vergütung von Dienstleistungen, die von außerhalb der Europäischen Union ansässigen Dienstleistungserbringern im Zusammenhang mit ihren Investitionen erbracht wurden, zurückerstattet bekommen.

4. In diesem Zusammenhang nahm WTL die Vermögensverwaltungsdienstleistungen von außerhalb der Europäischen Union ansässigen Dienstleistungserbringern für bestimmte Anlagetätigkeiten in Anspruch, Tätigkeiten, in Bezug auf die der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung in einem WTL betreffenden Fall bereits entschieden hat, dass sie für die Zwecke der Mehrwertsteuer keine wirtschaftlichen Tätigkeiten darstellen [5]. Es ist unstreitig, dass WTL diese Dienstleistungen nicht für steuerbare Umsätze im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie in Anspruch genommen hat, vor allem deshalb, weil sie lediglich ein Investor und kein professioneller Händler ist. Es ist ebenfalls unstreitig, dass es sich bei WTL, wenn sie selbst Anlagetätigkeiten ausübt, *nicht* um einen Steuerpflichtigen, der „als solcher" handelt, im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt.

5. Das vorlegende Gericht stellt im Wesentlichen die Frage, ob WTL unter solchen Umständen gleichwohl als Steuerpflichtiger, *der „als solcher" handelt*, im Sinne von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden kann, auch wenn sie im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c nicht als solcher gilt. Eine Beantwortung dieser Frage ist erforderlich, um den Ort der in Frage stehenden Dienstleistungen zu bestimmen und zu klären, ob WTL im Hinblick auf diese Dienstleistungen tatsächlich Mehrwertsteuer schuldete.

6. Um diese Frage zu beantworten, muss der Gerichtshof unter anderem feststellen, ob der Begriff des Steuerpflichtigen, der „als solcher" handelt, in Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie und in Art. 44 dieser Richtlinie dieselbe Bedeutung hat. Vor weiteren Ausführungen dazu ist es indessen notwendig, zunächst den relevanten rechtlichen Rahmen darzulegen.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

7. Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

…

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

…"

8. Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger' gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

…"

9. Kapitel 3 in Titel V der Mehrwertsteuerrichtlinie trägt die Überschrift „Ort der Dienstleistung".

10. Abschnitt 1 („Begriffsbestimmungen") dieses Kapitels enthält Art. 43, der bestimmt:

„Für die Zwecke der Anwendung der Regeln für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung gilt

5 Vgl. Urteil vom 20. Juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, im Folgenden: Urteil Wellcome Trust).

1. ein Steuerpflichtiger, der auch Tätigkeiten ausführt oder Umsätze bewirkt, die nicht als steuerbare Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 angesehen werden, in Bezug auf alle an ihn erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtiger;

2. eine nicht steuerpflichtige juristische Person mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer als Steuerpflichtiger."

11. Abschnitt 2 („Allgemeine Bestimmungen") dieses Kapitels bestimmt:

„Artikel 44

Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.

Artikel 45

Als Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen gilt der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch von der festen Niederlassung des Dienstleistungserbringers, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, aus erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des Dienstleistungserbringers."[6]

12. Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der in Titel XI („Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen") enthalten ist, bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, für den/die eine Dienstleistung nach Artikel 44 erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird."[7]

6 Der vierte Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8 bestimmt: „Bei Dienstleistungen an Steuerpflichtige sollte die Grundregel für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung auf den Ort abstellen, an dem der Empfänger ansässig ist, und nicht auf den, an dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist. Im Hinblick auf die Regeln zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistung und um die Belastung für die wirtschaftliche Tätigkeit möglichst gering zu halten, sollten Steuerpflichtige, die auch nichtsteuerbaren Tätigkeiten nachgehen, für alle an sie erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtige gelten. Gleichermaßen sollten nichtsteuerpflichtige juristische Personen, die für die Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sind, als Steuerpflichtige gelten. Diese Regelungen sollten im Einklang mit den allgemeinen Regeln nicht auf Dienstleistungen Anwendung finden, die von Steuerpflichtigen für ihre persönliche Verwendung oder die Verwendung durch ihr Personal empfangen werden." Der fünfte Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8 bestimmt: „Bei Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige sollte die Grundregel weiterhin lauten, dass als Ort der Dienstleistung der Ort gilt, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat."

7 Vgl. den siebten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8, der bestimmt: „Empfängt ein Steuerpflichtiger eine Dienstleistung von einem Dienstleistungserbringer, der nicht im gleichen Mitgliedstaat ansässig ist, so sollte die Steuerschuldnerschaft in bestimmten Fällen zwingend umgekehrt werden, d. h.[ ] der Steuerpflichtige sollte die betreffende Mehrwertsteuer auf die erworbene Dienstleistung selbst erklären müssen."

13. Art. 19 („Eigenschaft des Dienstleistungsempfängers“) der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [8] (im Folgenden: Durchführungsverordnung) bestimmt:

„Für die Zwecke der Anwendung der Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung nach Artikel 44 und 45 der Richtlinie 2006/112/EG gilt ein Steuerpflichtiger oder eine als Steuerpflichtiger geltende nichtsteuerpflichtige juristische Person, der/die Dienstleistungen ausschließlich zum privaten Gebrauch, einschließlich zum Gebrauch durch sein/ihr Personal empfängt, als nicht steuerpflichtig.

Sofern dem Dienstleistungserbringer keine gegenteiligen Informationen – wie etwa über die Art der erbrachten Dienstleistungen – vorliegen, kann er davon ausgehen, dass es sich um Dienstleistungen für die unternehmerischen Zwecke des Dienstleistungsempfängers handelt, wenn Letzterer ihm für diesen Umsatz seine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat.

Ist ein und dieselbe Dienstleistung sowohl zum privaten Gebrauch, einschließlich zum Gebrauch durch das Personal, als auch für die unternehmerischen Zwecke des Dienstleistungsempfängers bestimmt, so fällt diese Dienstleistung ausschließlich unter Artikel 44 der Richtlinie 2006/112/EG, sofern keine missbräuchlichen Praktiken vorliegen.“

B. Recht des Vereinigten Königreichs

14. Die einschlägigen Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung wurden in Section 7A des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz von 1994, im Folgenden: VATA) in das Recht des Vereinigten Königreichs umgesetzt, die bestimmt:

„Ort der Dienstleistung

(1) Diese Section regelt, für die Zwecke dieses Gesetzes, die Bestimmung des Landes, in dem Dienstleistungen erbracht werden.

(2) Eine Dienstleistung gilt als erbracht,

(a) wenn der Dienstleistungsempfänger ein relevanter Gewerbetreibender ist, in dem Land, in dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist, und

(b) andernfalls in dem Land, in dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist.

…

(4) Für die Zwecke dieses Gesetzes ist eine Person ein relevanter Gewerbetreibender in Bezug auf eine Erbringung von Dienstleistungen, wenn sie

(a) ein Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates ist,

(b) nach diesem Gesetz registriert ist,

(c) nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats als des Vereinigten Königreichs eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erhalten hat oder

8 ABl. 2011, L 77, S. 1.

(d) nach einem Act of Tynwald (Gesetz der Isle of Man) für die Zwecke einer durch einen oder aufgrund eines Act of Tynwald auferlegten Steuer registriert ist, die der Mehrwertsteuer entspricht,

und die Dienstleistungen von dieser Person nicht ausschließlich für private Zwecke empfangen werden."

III. Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorabentscheidungsersuchen

15. WTL ist die alleinige Treuhänderin einer gemeinnützigen Stiftung, Wellcome Trust, die Zuschüsse für die medizinische Forschung gewährt. Sie erzielt Einnahmen aus Kapitalanlagen und übt auch einige untergeordnete Tätigkeiten wie Verkauf, Gastronomiebetrieb und Vermietung von Objekten aus, für die sie als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist. Die von ihr erzielten Kapitalerträge stammen überwiegend aus Auslandsinvestitionen, hinsichtlich deren WTL Dienstleistungen von Vermögensverwaltern von innerhalb und außerhalb der Europäischen Union in Anspruch nimmt. Die von WTL gewährten Zuschüsse finanzieren sich, wie bereits erwähnt, zum größten Teil aus diesen Kapitalerträgen.

16. In seinem Urteil Wellcome Trust hat der Gerichtshof festgestellt, dass der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Art. 4 Abs. 2 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[9] (im Folgenden: Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) (jetzt Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie) eine Tätigkeit, die im Kauf und Verkauf von Aktien und anderen Wertpapieren durch einen Treuhänder im Rahmen der Verwaltung des Vermögens eines gemeinnützigen Trusts besteht, nicht umfasst.

17. Das vorlegende Gericht hat in seinem Vorabentscheidungsersuchen darauf hingewiesen, dass WTL aufgrund des Urteils Wellcome Trust des Gerichtshofs die Erstattung der Vorsteuer hinsichtlich der Gesamtheit der Kosten der Vermögensverwaltungsdienstleistungen, die im Zusammenhang mit ihrem Portfolio außerhalb der Europäischen Union entstanden sind, verweigert wurde.

18. WTL und die HMRC stimmen darin überein, dass die Tätigkeiten von WTL im Wesentlichen denjenigen entsprechen, über die im Urteil Wellcome Trust entschieden wurde. Darüber hinaus erwarb WTL die in Frage stehenden Verwaltungsdienstleistungen von Dienstleistungserbringern außerhalb der Europäischen Union ausschließlich für ihre nicht wirtschaftlichen Geschäftstätigkeiten. Keinem der Dienstleistungserbringer, von denen diese Dienstleistungen erworben wurden, teilte sie ihre Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mit. WTL und die HMRC gehen auch übereinstimmend davon aus, dass WTL ein Steuerpflichtiger im Sinne der Art. 2 und 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist und dass es sich bei ihren nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten nicht um private, sondern um geschäftliche Tätigkeiten handelt. Es ist ebenfalls unstreitig, dass WTL diese Dienstleistungen nicht für steuerbare Umsätze im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie genutzt hat.

19. Nach ihrem Unternehmenszweck ist WTL verpflichtet, den gemeinnützigen Status des Trusts vorrangig zu berücksichtigen, und es ist ihr, unter anderem, nicht gestattet, einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachzugehen.

9 ABl. 1977, L 145, S. 1.

20. Ab 2010 rechnete WTL für die in Rede stehenden Dienstleistungen Mehrwertsteuer nach dem Verfahren der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft [10] ab, wobei als Ort der Dienstleistung das Vereinigte Königreich angesehen wurde.

21. Im Zeitraum von April 2016 bis Juni 2017 machte WTL Ansprüche gemäß Section 80 VATA mit der Begründung geltend, sie habe die Vorsteuer für die in Rede stehenden Dienstleistungen zu hoch angesetzt. WTL berief sich dabei auf das Urteil Wellcome Trust: Sie sei ein Steuerpflichtiger im Sinne der Art. 2 und 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie, aber kein Steuerpflichtiger, der als solcher handele, im Sinne von Art. 44 dieser Richtlinie, soweit sie Anlagetätigkeiten ausübe, die im Wesentlichen denjenigen entsprächen, die der Gerichtshof in diesem Urteil zu beurteilen gehabt habe.

22. Mit Urteil vom 10. Oktober 2018 hat das First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) [11] entschieden, dass die in Rede stehenden Dienstleistungen nicht unter Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie fielen, weil WTL durch die Formulierung „der als solcher handelt“ *de facto* aus dessen Anwendungsbereich ausgeschlossen werde. Es sei nicht zwingend, dass Dienstleistungen (die nicht unter die besonderen Bestimmungen in den Art. 46 bis 59a dieser Richtlinie fielen) entweder unter Art. 44 oder unter Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen müssten. Dies führe nicht zu Rechtsunsicherheit, da sich ein Dienstleistungserbringer, um festzustellen, ob er auf seine Dienstleistungen Mehrwertsteuer zu berechnen habe, nach Art. 18 der Durchführungsverordnung danach richten könne, ob der Kunde seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt habe. Das First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen]) entschied, dass die Umsetzung von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Section 7A VATA, die als Ort der Dienstleistung das Vereinigte Königreich bestimme, da WTL ein Steuerpflichtiger sei, der in einer geschäftlichen Eigenschaft handele, nicht mit Art. 44 der Richtlinie vereinbar sei.

23. Am 15. Februar 2019 legten die HMRC beim Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Obergericht [Steuer- und Chancerykammer], Vereinigtes Königreich) gegen das Urteil des First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen]) ein Rechtsmittel in dieser Sache ein.

24. Das vorlegende Gericht geht davon aus, dass die Kernfrage, die der Gerichtshof zu beantworten hat, die ist, ob WTL unter solchen Umständen als „Steuerpflichtiger, der als solcher handelt“ im Sinne von Art. 44 der Richtlinie angesehen werden kann.

25. Die HMRC machten geltend, dass Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar sei, insbesondere zum einen aufgrund des Wortlauts und des Sinns und Zwecks dieser Bestimmung und damit im Zusammenhang stehender Bestimmungen und zum anderen aufgrund dessen, dass aus Gründen der Rechtssicherheit der Ort der Dienstleistung bestimmbar sein müsse. Da nicht geltend gemacht worden sei, dass die Dienstleistungen in den Anwendungsbereich von Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie fielen oder dass eine der besonderen, in den Art. 46 bis 59a dieser Richtlinie enthaltenen Regelungen Anwendung finde, folge daraus, dass Art. 44 Anwendung finden müsse.

26. WTL argumentierte, dass sie, da sie kein Steuerpflichtiger, der „als solcher“ handele, im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie sei, folglich auch kein Steuerpflichtiger, „der als solcher handelt“, im Sinne von Art. 44 sei.

10 Vgl. Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

11 Wellcome Trust Ltd [2018] UKFTT 0599 (TC).

27. Vor diesem Hintergrund hat das Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Obergericht [Steuer- und Chancerykammer]) entschieden, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die im Kauf und Verkauf von Aktien und anderen Wertpapieren im Rahmen der Verwaltung des Vermögens eines gemeinnützigen Trusts besteht, als ein „Steuerpflichtiger, der als solcher handelt" anzusehen ist, wenn er von einer Person von außerhalb der Union ausschließlich für die Zwecke dieser Tätigkeit Vermögensverwaltungsdienstleistungen empfängt?

2. Für den Fall, dass Frage 1 zu verneinen ist und die Art. 46 bis 49 der Mehrwertsteuerrichtlinie unanwendbar sind: Ist Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf die Dienstleistung anwendbar oder finden weder Art. 44 noch Art. 45 auf die Dienstleistung Anwendung?

IV. Verfahren vor dem Gerichtshof

28. Schriftliche Erklärungen zu den Vorlagefragen des Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Obergericht [Steuer- und Chancerykammer]) haben WTL, Irland, die spanische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Europäische Kommission abgegeben.

29. Am Ende des schriftlichen Verfahrens hat der Gerichtshof am 24. März 2020 entschieden, dass es erforderlich sei, den Beteiligten eine Reihe von Fragen zu stellen. Die Beteiligten sind der entsprechenden Aufforderung nachgekommen und haben diese Fragen innerhalb der vom Gerichtshof gesetzten Frist beantwortet.

V. Zuständigkeit des Gerichtshofs

30. Das Vereinigte Königreich ist am 31. Januar 2020 um Mitternacht (MEZ) aus der Europäischen Union ausgetreten. Gemäß Art. 86 Abs. 2 des Abkommens über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft (im Folgenden: Austrittsabkommen) ist der Gerichtshof weiterhin für Vorabentscheidungsersuchen zuständig, die von Gerichten des Vereinigten Königreichs vor Ende des in Art. 126 dieses Abkommens definierten Übergangszeitraums vorgelegt werden, d. h. grundsätzlich vor dem 31. Dezember 2020.

31. Darüber hinaus wird gemäß Art. 89 des Austrittsabkommens das Urteil des Gerichtshofs im vorliegenden Fall, das zu einem späteren Zeitpunkt ergehen wird, in seiner Gesamtheit für das Vereinigte Königreich und im Vereinigten Königreich rechtsverbindlich sein.

32. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen ist am 13. Juni 2019 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen. Der Gerichtshof bleibt somit für die Entscheidung über das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen zuständig, und das Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Obergericht [Steuer- und Chancerykammer]) ist an die vom Gerichtshof im vorliegenden Verfahren zu erlassende Entscheidung gebunden.

VI. Vorbemerkungen

A. Rechtssache C-155/94, Wellcome Trust

33. Wie bereits angedeutet, geht das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen auf das Urteil Wellcome Trust und auf eine Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie durch Art. 2 der Richtlinie 2008/8 mit Wirkung zum 1. Januar 2010 zurück.

34. Aus dem Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht eindeutig hervor, dass ein Steuerpflichtiger „als solcher" handeln muss, damit ein Umsatz der Mehrwertsteuer unterliegt [12].

35. Im Urteil Wellcome Trust hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Anlagetätigkeiten von WTL [13], die im Wesentlichen im Kauf und Verkauf von Aktien und anderen Wertpapieren zur Maximierung der Dividenden und Kapitalerträge bestehen, die dazu bestimmt sind, die medizinische Forschung zu fördern, keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (jetzt Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie) sind. Angesichts der Tatsache, dass WTL keinen Handel treiben konnte, vertrat der Gerichtshof die Auffassung, dass „[u]nabhängig davon, ob die fragliche Tätigkeit der Tätigkeit einer Investmentgesellschaft oder eines Pensionsfonds gleicht, … im Lichte des Artikels 4 der Richtlinie festzustellen [ist], dass sich ein Trust, der sich in einer Situation der vom vorlegenden Gericht beschriebenen Art befindet, wie ein privater Anleger auf die Verwaltung eines Wertpapiervermögens beschränkt" [14]. In Rn. 41 dieses Urteils hat der Gerichtshof daher festgestellt, dass der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne dieser Bestimmung so auszulegen ist, dass er eine Tätigkeit, die im Kauf und Verkauf von Aktien und anderen Wertpapieren durch einen Treuhänder (Trustee) im Rahmen der Verwaltung des Vermögens eines gemeinnützigen Trusts besteht, *nicht* umfasst.

36. Außerdem geht aus dem Urteil des Gerichtshofs vom 29. April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, Rn. 60 bis 70), in dem auf das Urteil Wellcome Trust Bezug genommen wurde, klar hervor, dass der bloße Verkauf von Aktien und anderen handelbaren Wertpapieren, wie beispielsweise Beteiligungen an Investmentfonds, sowie der Ertrag aus Anlagen in Investmentfonds nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen. Es ist ebenfalls klar, dass solche Umsätze keine von einem Steuerpflichtigen als solchem im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie ausgeübte wirtschaftlichen Tätigkeiten darstellen [15].

B. Richtlinie 2008/8

37. In den Rn. 28 und 29 des Urteils vom 13. März 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), hat der Gerichtshof festgestellt, dass das Ziel der Regeln der Mehrwertsteuerrichtlinie, nach denen der Ort der Besteuerung von Dienstleistungen zu bestimmen ist, darin besteht, einerseits Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, und andererseits die Nichtbesteuerung ansonsten steuerpflichtiger Dienstleistungen zu verhindern [16].

12 Urteil vom 4. Oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, Rn. 16). Ein Steuerpflichtiger handelt in der Eigenschaft als Steuerpflichtiger, der „als solcher" handelt, wenn er Umsätze im Rahmen seiner steuerbaren Tätigkeit tätigt (vgl. Urteil vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16, Rn. 42). Ein Steuerpflichtiger, der einen Umsatz für private Zwecke ausführt, handelt nicht als Steuerpflichtiger. Ein Umsatz, den ein Steuerpflichtiger für private Zwecke ausführt, unterliegt deshalb nicht der Mehrwertsteuer (vgl. Urteil vom 4. Oktober 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, Rn. 17 und 18).

13 Die im Wesentlichen bis heute unverändert sind.

14 Vgl. Rn. 36 des Urteils Wellcome Trust.

15 Vgl. auch Rn. 30 des Urteils vom 15. September 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass nicht wirtschaftliche Tätigkeiten nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie fallen.

16 Vgl. auch Urteil vom 22. Oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, Rn. 32).

38. Vor dem Inkrafttreten von Art. 2 der Richtlinie 2008/8 am 1. Januar 2010 (mit dem Titel V Kapitel 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie geändert wurde) galt als Ort der Dienstleistung gemäß dem damals geltenden Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie u. a. *der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat*. Diese Regelung fand, worauf die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen hinweist, unabhängig von der Person oder der Art des Empfängers der Dienstleistungen Anwendung.

39. Im Zuge der durch Art. 2 der Richtlinie 2008/8 eingeführten Änderungen ist der den Regeln der Mehrwertsteuerrichtlinie über die Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung zugrunde liegende Leitgedanke der, dass Dienstleistungen so weit wie möglich am Ort ihres Verbrauchs besteuert werden sollten [17].

40. Im Anschluss an die durch Art. 2 der Richtlinie 2008/8 eingeführten Änderungen in Titel V Kapitel 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere diejenigen, die den Ort der Dienstleistung betreffen, rechnete WTL hinsichtlich der von ihr gezahlten Beträge für die von außerhalb der Union ansässigen Vermögensverwaltern erbrachten Dienstleistungen in Übereinstimmung mit dem Verfahren der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft gemäß Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie Mehrwertsteuer ab, in der Annahme, dass bei diesen Dienstleistungen das Vereinigte Königreich als Ort der Dienstleistung anzusehen sei [18]. Die betreffenden Bestimmungen zum Verfahren der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft beziehen sich speziell auf Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

41. Im Ausgangsverfahren beantragt WTL nun die Erstattung der von ihr gezahlten Beträge. In ihren schriftlichen Erklärungen gegenüber dem Gerichtshof macht WTL geltend, dass das Vereinigte Königreich Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Section 7A VATA fehlerhaft umgesetzt habe, da im Gegensatz zu Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der ein klares Kriterium der Eigenschaft vorsehe, mit dem zwischen wirtschaftlicher und nicht wirtschaftlicher Tätigkeit unterschieden werde, Section 7A VATA eine gänzlich andere Unterscheidung treffe, nämlich zwischen privatem und geschäftlichem Gebrauch, wofür es in der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Grundlage gebe.

42. WTL ist der Ansicht, dass der Ausdruck „Steuerpflichtiger, der als solcher handelt“ in Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie voraussetze, dass der Empfänger von Dienstleistungen die betreffenden Dienstleistungen für seine wirtschaftliche Tätigkeit gebrauche. In diesem Zusammenhang weist WTL darauf hin, dass der Gerichtshof im Urteil Wellcome Trust festgestellt habe, dass WTL bei der Ausübung ihrer Anlagetätigkeiten nicht als ein Steuerpflichtiger, der „als solcher“ handele, im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen sei [19].

43. Es sei unmittelbar darauf hingewiesen, dass WTL nicht behauptet, dass eine der „Besonderen Bestimmungen“ in Kapitel 3 Abschnitt 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie betreffend den Ort der Dienstleistung, die in den Art. 46 bis 59a dieser Richtlinie enthalten sind, auf sie Anwendung finde [20].

17 Vgl. den dritten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8, der bestimmt, dass „[a]lle Dienstleistungen … grundsätzlich an dem Ort besteuert werden [sollten], an dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt. Allerdings wären auch bei einer entsprechenden Änderung dieser Grundregel für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung sowohl aus verwaltungstechnischen als auch aus politischen Gründen noch gewisse Ausnahmen davon erforderlich“.

18 Es ist darauf hinzuweisen, dass in dem Vorabentscheidungsersuchen nichts darauf hindeutet, dass der Ort des Verbrauchs bei den im Ausgangsverfahren in Frage stehenden Dienstleistungen nicht im Vereinigten Königreich liegt. Obwohl dies in dem Vorabentscheidungsersuchen nicht angegeben wurde, ist davon auszugehen, dass WTL ihre Geschäftstätigkeit im Vereinigten Königreich ausübt.

19 Vgl. Rn. 19 Ziff. ii des Vorabentscheidungsersuchens und Rn. 7 der schriftlichen Erklärungen von WTL an den Gerichtshof.

20 Der sechste Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8 bestimmt: „Unter bestimmten Umständen sind die Grundregeln für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung bei Steuerpflichtigen bzw. Nichtsteuerpflichtigen nicht anwendbar, weshalb stattdessen spezifische Ausnahmen gelten sollten. Diese Ausnahmen sollten weitgehend auf bestehenden Kriterien beruhen und dem Grundsatz der Besteuerung am Ort des Verbrauchs folgen, bestimmten Wirtschaftsteilnehmern jedoch keine unangemessenen Verwaltungslasten auferlegen.“

44. Es ist daher notwendig, in diesen Schlussanträgen stattdessen auf die in Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Definitionen des Ortes der Dienstleistung sowie auf die allgemeinen, in den Art. 44 und 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Regeln über den Ort der Dienstleistung abzustellen.

VII. Zur ersten Frage

45. Mit seiner ersten Frage ersucht das vorlegende Gericht den Gerichtshof, Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie betreffend den Ort der Dienstleistung auszulegen und im Wesentlichen festzustellen, ob ein Steuerpflichtiger wie WTL, der in erster Linie eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, als „ein Steuerpflichtiger, der als solcher handelt" angesehen werden muss, wenn er Dienstleistungen von außerhalb der Europäischen Union für die Zwecke dieser Tätigkeit erwirbt.

A. Stellungnahmen der Beteiligten

46. WTL ist der Ansicht, dass der Begriff „Steuerpflichtiger, *der als solcher handelt*" eine Unterscheidung zwischen steuerpflichtigen Personen, die in einer wirtschaftlichen Eigenschaft handelten, und solchen, die in einer nicht wirtschaftlichen Eigenschaft handelten, zugrunde liege. Demgemäß finde Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie nach seinem eindeutigen Wortlaut auf WTL keine Anwendung, wenn sie Dienstleistungen von außerhalb der Europäischen Union ansässigen Dienstleistungserbringern ausschließlich für die Zwecke ihrer nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten erwerbe.

47. WTL meint, dass Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie diese Auffassung nicht in Frage stelle, da diese Bestimmung lediglich klarstellen solle, dass ein Steuerpflichtiger, der sowohl wirtschaftliche als auch nicht wirtschaftliche Tätigkeiten ausübe, immer die Rechtsstellung eines Steuerpflichtigen habe, ohne dass davon ausgegangen werde, dass der Empfänger als Steuerpflichtiger handele. WTL betont, dass die Worte „der als solcher handelt" in Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie fehlten. Dementsprechend befasse sich Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie allein mit der Rechtsstellung und frage nicht danach, in welcher Eigenschaft jemand handele. Da die Worte „der als solcher handelt" in Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthalten seien, habe das Unionsrecht ein „Kriterium der Eigenschaft" in diese Bestimmung aufgenommen. WTL macht ferner geltend, dass ein Dienstleistungserbringer gemäß den Art. 18 und 55 der Durchführungsverordnung in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger nicht als solcher handele und ihm seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht mitteile, nach dem Gesetz berechtigt sei, die Mehrwertsteuer an dem Ort in Rechnung zu stellen, an dem er ansässig sei. Dadurch werde das Problem der Doppelbesteuerung aufgeworfen, wenn die nationale Steuerbehörde des Mitgliedstaats des steuerpflichtigen Empfängers der Dienstleistung in Bezug auf dieselben Dienstleistungen Steuern erheben wolle.

48. WTL ist ferner der Auffassung, dass aus Art. 19 der Durchführungsverordnung nicht abgeleitet werden könne, dass sie als „Steuerpflichtiger, der als solcher handelt" im Sinne von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen sei, da es in Art. 19 keinen ausdrücklichen Anhaltspunkt dafür gebe, dass die Ausnahme hinsichtlich des Gebrauchs für private Zwecke ein erschöpfender und ausschließender Ausdruck der grundlegenden Formulierung „der als solcher handelt" sei.

49. Darüber hinaus ist WTL der Ansicht, dass jede Auslegung der Art. 43 und 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie, aufgrund deren sie einer anderen Beurteilung unterläge als ein privater Investor, nur schwer mit dem Urteil Wellcome Trust vereinbar wäre. Eine solche Auslegung würde WTL in eine sehr missliche Lage bringen, da damit verlangt würde, dass sie selbst Mehrwertsteuer

abrechne, als ob sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübte, während ihr der Vorsteuerabzug mit der Begründung verweigert würde, dass sie eine Tätigkeit ausübe, die derjenigen einer Privatperson entspreche. Nichts in der Mehrwertsteuerrichtlinie deute darauf hin, dass gemeinnützige Einrichtungen auf diese Weise benachteiligt werden sollten.

50. Alle anderen Beteiligten, die sich in diesem Verfahren vor dem Gerichtshof geäußert haben, gehen davon aus, dass Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sei, dass ein Steuerpflichtiger wie WTL, der eine nicht wirtschaftliche Geschäftstätigkeit ausübe, als ein „Steuerpflichtiger, der als solcher handelt" anzusehen sei, wenn er Dienstleistungen von außerhalb der Europäischen Union für die Zwecke dieser Tätigkeit empfange.

B. Analyse

51. Die erste Frage betrifft in erster Linie die Verwendung des Begriffs „Steuerpflichtiger, *der als solcher handelt*" in Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und die Frage, ob die Einfügung der Formulierung „der als solcher handelt" – die auch in anderen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie vorkommt – zur Folge hat, WTL vom Anwendungsbereich dieser Bestimmung und von der Verpflichtung, Mehrwertsteuer auf Vermögensverwaltungsdienstleistungen abzurechnen, die sie von außerhalb der Europäischen Union ansässigen Dienstleistungserbringern empfängt, auszunehmen. Im Wesentlichen behauptet WTL, dass Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur auf Steuerpflichtige Anwendung finde, die Dienstleistungen für ihre steuerbaren Umsätze erwürben, hingegen *keine* Anwendung finde, wenn sie Vermögensverwaltungsdienstleistungen von außerhalb der Europäischen Union ansässigen Personen für die Zwecke ihrer nicht wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit erwerbe.

52. In den Rn. 20 und 21 des Urteils vom 13. März 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Art. 44 und 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine allgemeine Regel zur Bestimmung des Ortes enthalten, an dem Dienstleistungen für Steuerzwecke als erbracht gelten, während die Art. 46 bis 59a dieser Richtlinie den Ort der Dienstleistung für eine Reihe besonderer Fälle bestimmen. Darüber hinaus haben die Art. 44 und 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie keinen Vorrang vor den Art. 46 bis 59a dieser Richtlinie. In jedem einzelnen Fall stellt sich die Frage, ob die jeweilige Situation von einem der in den Art. 46 bis 59a der Richtlinie genannten Fälle erfasst wird. Als entscheidenden Punkt hat der Gerichtshof jedoch festgestellt, dass die Situation andernfalls jedenfalls von den Art. 44 und 45 der Richtlinie erfasst wird.

53. Es ist unstreitig, dass die Art. 46 bis 59a der Mehrwertsteuerrichtlinie im Ausgangsverfahren nicht anwendbar sind. Aus dem Urteil vom 13. März 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), würde demnach folgen, dass dementsprechend entweder Art. 44 oder Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar sein muss. WTL macht jedoch geltend, dass weder Art. 44 noch Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf die in Frage stehenden Dienstleistungen Anwendung finde[21].

21 Irland hat geltend gemacht, dass ein solcher Ansatz dem Ziel der Rechtssicherheit, das den Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung in der Mehrwertsteuerrichtlinie zugrunde liege, offensichtlich zuwiderlaufe und dass eine Dienstleistung unter eine dieser Bestimmungen zu subsumieren sein müsse. Die Regierung des Vereinigten Königreichs trägt vor, dass keine der Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung die Ansicht rechtfertige, dass als Ort der Dienstleistung bei Dienstleistungen, die an einen Steuerpflichtigen erbracht würden, der nicht ausschließlich in seiner Eigenschaft als Privater, sondern als Geschäftsmann handele (d. h. eine Person wie WTL), der Ort angesehen werden könne, an dem der Dienstleistungserbringer ansässig sei. Die Regierung des Vereinigten Königreichs geht davon aus, dass eine solche Position keine Stütze in den Art. 43, 44 und 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie oder in Art. 19 der Durchführungsverordnung finde. Sie weist darauf hin, dass WTL selbst nicht auf irgendeine Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie oder der Durchführungsverordnung oder auf Rechtsprechung verweise, die eine solche Schlussfolgerung rechtfertigen würde. Die Auffassung von WTL, dass Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf die von ihr empfangenen Dienstleistungen keine Anwendung finde, bedeute daher, dass, wenn WTL Dienstleistungen aus einem anderen Mitgliedstaat empfange, nicht nur das Vereinigte Königreich als Ort der Dienstleistung ausscheide, sondern auch dieser andere Mitgliedstaat. Die Regierung des Vereinigten Königreichs nimmt deshalb an, dass diese Folge in Form der Nichtbesteuerung dem Zweck der Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung diametral entgegengesetzt sei.

54. Dem vermag ich jedoch nicht zuzustimmen.

55. Wie bereits erwähnt, wurden die Art. 43 bis 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrer gegenwärtigen Fassung durch Art. 2 der Richtlinie 2008/8 in die Richtlinie 2006/112 eingefügt. Angesichts des Erfordernisses der Einheitlichkeit und der Kohärenz der Unionsrechtsordnung sollten die in den Richtlinien 2006/112 und 2008/8 verwendeten Begriffe zumindest grundsätzlich dieselbe Bedeutung haben, es sei denn, der Unionsgesetzgeber hat in einem bestimmten Regelungszusammenhang ausdrücklich eine andere Absicht erkennen lassen [22]. Daraus würde folgen, dass entsprechend dem Vorbringen von WTL der Begriff des Steuerpflichtigen, der „als solcher" handelt, in Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie dieselbe Bedeutung und dieselben Wirkungen hat.

56. Meiner Ansicht nach kann jedoch eine solche Auslegung von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die sich allein auf die Worte „der als solcher handelt" bezieht und dabei den Kontext außer Acht lässt, nicht akzeptiert werden [23]. Auch wenn, wie ich soeben dargelegt habe, eine allgemeine Vermutung dafür besteht, dass in einer bestimmten Richtlinie an verschiedenen Stellen vorkommende Worte und Ausdrücke im Allgemeinen dieselbe Bedeutung haben sollten, kann dies nicht zulasten der noch grundlegenderen Regel bezüglich des Kontextes gehen. Worte und Ausdrücke beziehen Farbe und Bedeutung notwendigerweise aus den sie umgebenden Worten und insbesondere aus dem spezifischen Kontext, in dem sie stehen. Der Hauptgrund, weshalb ich der Argumentation von WTL nicht folge, ist daher, dass sie den besonderen Kontext, in dem die Worte vorkommen, und das mit den sie enthaltenden Bestimmungen verfolgte Ziel nicht berücksichtigt [24].

57. Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist Teil der neuen Regelungen zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistung, die durch die Richtlinie 2008/8 mit dem Ziel der Modernisierung und Vereinfachung eingeführt worden sind, und diese Bestimmung muss unter Beachtung dieses besonderen Zusammenhangs gelesen und ausgelegt werden [25]. Ich gehe davon aus, dass Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht isoliert betrachtet und aus dem Zusammenhang mit der Regelung des Art. 43 dieser Richtlinie gerissen werden kann.

58. In dieser Hinsicht ist es wichtig, zu beachten, dass Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie zwei spezielle Festlegungen bzw. Fiktionen enthält. Zum einen gilt ein Steuerpflichtiger in Bezug auf *alle* an ihn erbrachten Dienstleistungen (unabhängig davon, ob es sich *andernfalls* um steuerbare Dienstleistungen im Sinne von Art. 2 Abs. 1 handeln würde oder nicht) als solcher. Zum anderen gilt eine *nicht steuerpflichtige juristische Person* mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer (wie WTL) zwar als steuerpflichtige juristische Person, jedoch *lediglich* für die Anwendung der Regeln für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung, selbst wenn sie im Hinblick auf andere Zwecke nicht als

22 Vgl. entsprechend Urteil vom 31. Mai 2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, Rn. 28 bis 34). Vgl. in einem die Mehrwertsteuer betreffenden Kontext Urteil vom 15. September 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, Rn. 37). Vgl. auch Rn. 31 des Urteils vom 22. Oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), wo der Gerichtshof betont hat, dass „das ordnungsgemäße Funktionieren und die einheitliche Auslegung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems es verbieten, die Begriffe ‚Versicherungsumsätze' und ‚Rückversicherungsumsätze' in den Art. 9 Abs. 2 Buchst. e fünfter Gedankenstrich und 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie, je nachdem, ob sie in der einen oder in der anderen Vorschrift verwendet werden, unterschiedlich zu bestimmen". Es ist jedoch zu betonen, dass der Gerichtshof in Rn. 32 desselben Urteils weiter festgestellt hat, dass es sich „[b]ei den in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie aufgeführten Dienstleistungen … um gemeinschaftsrechtliche Begriffe [handelt], die einheitlich ausgelegt werden müssen, *um eine Doppelbesteuerung oder eine Nichtbesteuerung, die sich aus unterschiedlichen Auslegungen ergeben könnte*, zu verhindern" (Hervorhebung nur hier). Diese Anforderung einer einheitlichen Auslegung stellt meiner Ansicht nach keinen Selbstzweck dar, sondern folgt vielmehr aus dem übergeordneten Grundsatz der Vermeidung von Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung.

23 Es ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission selbst die Verwendung der Worte „der als solcher handelt" in Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie als „unglücklich" bezeichnet hat. Ich weise darauf hin, dass dieses Problem nicht nur die englische Fassung der Mehrwertsteuerrichtlinie („acting as such") betrifft. Es betrifft in gleicher Weise beispielsweise die französische („agissant en tant que tel"), die italienische („che agisce in quanto tale"), die portugiesische („agindo nessa qualidade"), die spanische („que actúe como tal") und die deutsche Fassung („als solcher … erbringt/als solcher handelt").

24 Urteil vom 16. Oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 41). In Rn. 50 dieses Urteils hat der Gerichtshof ausgeführt, dass es sich bei Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie um eine Regel handelt, die den Ort der Besteuerung von Dienstleistungen bestimmt, indem sie den Ort der steuerlichen Anknüpfung festlegt und damit die Befugnisse der Mitgliedstaaten begrenzt.

25 Vgl. den zweiten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8.

solche gilt[26]. In beiden Fällen sind die in Art. 43 enthaltenen Festlegungen in ihrem Anwendungsbereich begrenzt. Sie sind nicht als Festlegungen für *alle* Fälle formuliert, sondern vielmehr schlicht für die Zwecke der Anwendung der Vorschriften über den Ort der Dienstleistung. Ich denke, man muss den künstlichen Charakter einer solchen Festlegung im Blick haben: Im vorliegenden Zusammenhang ist Art. 43 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie tatsächlich Ausdruck einer zweckdienlichen Methode der Abfassung von Rechtstexten, mit der der Unionsgesetzgeber bestimmt hat, dass die Regelungen über den Ort der Dienstleistung, die für gewöhnliche Steuerpflichtige gelten, in diesem Fall auch auf nicht steuerpflichtige juristische Personen mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer Anwendung finden.

59. Die allgemeinen Regeln über den Ort der Dienstleistung bei Dienstleistungen an einen „Steuerpflichtigen" entsprechend der speziellen Definition in Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie an „eine nicht steuerpflichtige Person"[27] sind somit in Art. 44 bzw. Art. 45 dieser Richtlinie enthalten. Meiner Meinung nach dürfen diese in Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen entscheidenden Definitionen dessen, was unter einem „Steuerpflichtigen" zu verstehen ist, bei der Auslegung von Art. 44 und mittelbar auch von Art. 45 dieser Richtlinie nicht außer Acht gelassen werden, ungeachtet der notwendigen Künstlichkeit der entsprechenden Festlegungen.

60. Die Einbeziehung bestimmter nicht steuerbarer Tätigkeiten und nicht steuerpflichtiger Personen in die Definition eines Steuerpflichtigen sowie die Verwendung des Begriffs „alle" in Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie zeugen von der Absicht des Unionsgesetzgebers, den Anwendungsbereich der in Art. 44 dieser Richtlinie enthaltenen „Bestimmungsregel" sehr weit zu fassen.

61. Der vierte Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8[28] gibt weitere Erläuterungen, was den Anwendungsbereich sowohl von Art. 43 als auch von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft, und bestätigt, dass die Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung bei Dienstleistungen, die an einen Steuerpflichtigen erbracht werden, „nicht auf Dienstleistungen Anwendung finden [sollten], die von Steuerpflichtigen für ihre persönliche Verwendung oder die Verwendung durch ihr Personal empfangen werden".

62. Daraus folgt, dass alle an einen Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie erbrachten Dienstleistungen, mit Ausnahme derjenigen für private Zwecke, als an dem Ort erbracht gelten, an dem der Empfänger ansässig ist. Daher gehe ich davon aus, dass die Kommission zu Recht darauf hingewiesen hat, dass der Zweck von Art. 43 Abs. 1 der

26 Darüber hinaus bestätigt Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass der Steuerpflichtige *oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer*, für den/die eine Dienstleistung nach Art. 44 erbracht wird, Mehrwertsteuer schuldet, wenn die Dienstleistung von einem nicht in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.

27 Ich möchte feststellen, dass Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Begriff einer „nicht steuerpflichtigen Person" im Hinblick auf die Anwendung der in Titel V Kapitel 3 dieser Richtlinie enthaltenen Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung nicht eigens definiert. Angesichts der in dieser Hinsicht weiten Definitionen des Begriffs eines Steuerpflichtigen, die in Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthalten sind, wird eine nicht steuerpflichtige Person für die Zwecke der Anwendung der Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung und insbesondere des Art. 45 dieser Richtlinie im Wesentlichen implizit oder *ex negativo* definiert.

28 Der fünfte Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8 verdeutlicht den Anwendungsbereich von Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

Mehrwertsteuerrichtlinie gerade darin besteht, sicherzustellen, dass Steuerpflichtige, was die Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung betrifft, *auch* in Bezug auf solche Dienstleistungen als solche behandelt werden, die für Tätigkeiten oder Umsätze verwendet werden, die nicht als steuerbare Umsätze im Sinne von Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie anzusehen sind [29].

63. Diese Auslegung steht auch im Einklang mit dem ersten Absatz von Art. 19 der Durchführungsverordnung, der bestimmt: „Für die Zwecke der Anwendung der Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung nach Artikel 44 und 45 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] gilt ein Steuerpflichtiger oder eine als Steuerpflichtiger geltende nichtsteuerpflichtige juristische Person, der/die Dienstleistungen ausschließlich zum privaten Gebrauch, einschließlich zum Gebrauch durch sein/ihr Personal empfängt, als nicht steuerpflichtig". Obwohl die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht unter Verweis auf eine erst später erlassene Durchführungsverordnung ausgelegt werden können, sind die Regelungen des Art. 19 immer noch bemerkenswert.

64. Darüber hinaus steht dieser Ansatz, wie in Nr. 41 der Schlussanträge des Generalanwalts Mazák in der Rechtssache Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) dargelegt und vom Gerichtshof in Rn. 31 des Urteils vom 6. November 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), bestätigt, im Einklang mit dem Interesse an einer einfachen Anwendung der Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung. Diese Auslegung fördert darüber hinaus die Einfachheit der Steuererhebung sowie die Verhinderung von Steuervermeidung. Wenn der Empfänger der erbrachten Dienstleistungen ein als solcher handelnder Steuerpflichtiger (im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie) sein müsste oder wenn die Dienstleistungen für die Zwecke seiner steuerbaren Umsätze verwendet werden müssten, wäre die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung in vielen Fällen sehr viel schwieriger, sowohl für die Unternehmen wie im Übrigen auch für die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten [30].

65. Ich bin daher der Auffassung, dass Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn er im Licht von Art. 43 und des vierten Erwägungsgrundes dieser Richtlinie sowie von Art. 19 der Durchführungsverordnung ausgelegt wird, im Hinblick auf *alle Dienstleistungen* Anwendung findet, die an einen Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht werden, es sei denn, dass diese Person sie „zum privaten Gebrauch, einschließlich zum Gebrauch durch sein/ihr Personal empfängt" [31]. Die Verwendung der Formulierung „der als solcher handelt" in Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie dient dazu, Dienstleistungen auszuschließen, die an einen Steuerpflichtigen im Sinne der weiten Definition in Art. 43 dieser Richtlinie „zum privaten Gebrauch, einschließlich

29 Die spanische Regierung trägt vor, dass Art. 43 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie als klarstellende Bestimmung darauf abziele, Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Definition des „Steuerpflichtigen" zu vermeiden. Art. 43 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erstrecke dagegen den Status des Steuerpflichtigen auf juristische Personen, die zwar keine Steuerpflichtigen seien, jedoch eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer hätten und von denen verlangt werden könne, dass sie die Mehrwertsteuer selbst veranlagten, wenn sie eine Anlagetätigkeit ausübten. Nach Auffassung der spanischen Regierung wird in Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Formulierung „der als solcher handelt" verwendet, um diejenigen, die als Privatpersonen handeln, aus seinem Anwendungsbereich auszuschließen. In Übereinstimmung hiermit bestimme Art. 19 der Durchführungsverordnung, dass ein Steuerpflichtiger, der Dienstleistungen ausschließlich zum privaten Gebrauch empfange, als nicht steuerpflichtig gelte. Hieraus gehe deutlich hervor, dass andere Steuerpflichtige (wie WTL) weiterhin als steuerpflichtig behandelt werden müssten. Irland geht davon aus, dass die offensichtliche Wirkung von Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie darin bestehe und diese Norm demnach richtigerweise so auszulegen sei, dass unabhängig davon, zu welchem Zweck Dienstleistungen in Anspruch genommen würden, dann, wenn sie an einen Steuerpflichtigen erbracht würden, die in Art. 44 dieser Richtlinie enthaltenen Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung im Hinblick auf sämtliche erbrachten Dienstleistungen zur Anwendung kämen.

30 Es kann nicht außer Acht gelassen werden, dass die in Frage stehende gesetzliche Bestimmung (Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie) den Begriff des Steuerpflichtigen, „der als solcher handelt", *nicht* enthielt. Tatsächlich hat sich der Gerichtshof in Rn. 29 des Urteils vom 6. November 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), speziell auf diesen Umstand gestützt, und dies hat ihm in diesem Fall die Aufgabe sehr erleichtert. Der Gerichtshof hat jedoch schließlich festgestellt, dass „derjenige, der bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen Beratungsdienstleistungen in Anspruch nimmt und selbst gleichzeitig wirtschaftliche Tätigkeiten und außerhalb des Anwendungsbereichs dieser Richtlinien liegende Tätigkeiten ausübt, als Steuerpflichtiger anzusehen ist, selbst wenn die Dienstleistungen nur für Zwecke der letztgenannten Tätigkeiten genutzt werden". Ich sehe trotz der etwas unglücklichen Formulierung in den Art. 43 und 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie keinen Grund, von dieser Feststellung im vorliegenden Fall abzuweichen.

31 Vgl. auch den 19. Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung, in dem es heißt, dass dann, „wenn für einen Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen für den privaten Bedarf, einschließlich für den Bedarf des Personals des Dienstleistungsempfängers, bestimmt sind, dieser Steuerpflichtige als nicht in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger handelnd eingestuft werden kann".

zum Gebrauch durch sein/ihr Personal“, erbracht werden. Steuerpflichtige Personen, die Dienstleistungen für die Zwecke ihrer nicht wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit erwerben, werden durch die Formulierung „der als solcher handelt“ nicht aus dem Anwendungsbereich von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgeschlossen.

66. Was das in den Nrn. 47 und 48 dieser Schlussanträge zusammengefasste Vorbringen von WTL in Bezug auf die Art. 18 und 19 der Durchführungsverordnung betrifft, so finde ich es nicht überzeugend. Die Art. 18 und 19 der Durchführungsverordnung – die es einem Dienstleistungserbringer lediglich gestatten, gewisse Schlüsse aus dem Verhalten eines Kunden zu ziehen [32], etwa daraus, dass dieser eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt oder nicht – können, wie ich bereits festgestellt habe, die Bestimmungen der Art. 43 bis 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht ändern oder ergänzen [33]. Ferner ist im Hinblick darauf, dass die Art. 44 und 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Ort der Dienstleistung in Abhängigkeit davon bestimmen, ob die Dienstleistungen an einen Steuerpflichtigen [34] oder an eine nicht steuerpflichtige Person erbracht werden, davon auszugehen, dass grundsätzlich keine Gefahr der Doppelbesteuerung besteht [35]. Es gibt jedenfalls keinen Anhaltspunkt dafür, dass die im Ausgangsrechtsstreit in Frage stehenden Dienstleistungen tatsächlich einer Doppelbesteuerung unterlagen.

67. Meiner Ansicht nach hat WTL nicht nachgewiesen, dass sie eine Ungleichbehandlung erlitten hat oder dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität – das Kernstück des Mehrwertsteuersystems – verletzt wurde. WTL befindet sich nicht in einer Situation, die mit derjenigen eines privaten Investors vergleichbar ist, da unstreitig ist, dass die in Frage stehenden Dienstleistungen für eine nicht wirtschaftliche *Geschäfts*tätigkeit verwendet werden [36]. Nach ständiger Rechtsprechung kann die entrichtete Mehrwertsteuer für Ausgaben, die einem Steuerzahler im Zusammenhang mit nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten entstehen, kein Recht auf Vorsteuerabzug begründen. Zudem ist, wenn ein Steuerzahler gleichzeitig wirtschaftliche und nicht wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als diese Ausgaben der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerzahlers zuzurechnen sind [37].

68. In der Tat hat der Gerichtshof kürzlich in Rn. 30 des Urteils vom 3. Juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), entschieden, dass „[e]ine Tätigkeit, die in der Anlage von Spenden und Stiftungen besteht, und die insoweit anfallenden Kosten … mehrwertsteuerrechtlich genauso zu behandeln [sind] wie die nicht wirtschaftliche Tätigkeit,

32 Sofern ihm keine gegenteiligen Informationen vorliegen.

33 Gleiches gilt auch hinsichtlich des Arguments von WTL, dass sie keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer gemäß Art. 55 der Durchführungsverordnung mitgeteilt habe, da sie kein „Steuerpflichtiger, der als solcher handelt“ sei. Art. 55 der Durchführungsverordnung muss ebenfalls im Licht von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgelegt werden.

34 Wie in Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert.

35 In dieser Hinsicht hat die Regierung des Vereinigten Königreichs in ihrer Antwort auf eine Frage des Gerichtshofs angegeben, dass die Gefahr der Doppelbesteuerung aus unterschiedlichen Auslegungen der angewandten Regelungen resultiere und dass die einzige Möglichkeit, diese Schwierigkeit zu überwinden, eine einheitliche Auslegung dieser Bestimmungen sei. Die spanische Regierung hat in ihrer Antwort auf eine Frage des Gerichtshofs darauf hingewiesen, dass eine einheitliche (und systematische) Auslegung der Art. 43 und 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie, des vierten Erwägungsgrundes der Richtlinie 2008/8 und von Art. 19 der Durchführungsverordnung gewährleiste, dass eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen sei. Irland hat in seiner Antwort auf eine Frage des Gerichtshofs auch darauf hingewiesen, dass es dann, wenn die Selbsteinschätzung des Kunden hinsichtlich der Frage, ob die empfangenen Dienstleistungen für die Zwecke seiner steuerpflichtigen Tätigkeiten erworben worden seien, einschließlich der Frage, ob er als Steuerpflichtiger gemäß Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen sei, korrekt sei, nicht zu einer Doppelbesteuerung kommen sollte.

36 Die Kommission hat in ihrer Antwort auf eine Frage des Gerichtshofs ausgeführt, dass WTL „keine Privatperson, sondern eine juristische Person ist, die sich entschieden hat, sich für die Zwecke der Mehrwertsteuer registrieren zu lassen. Sie wird genauso behandelt wie jede andere steuerpflichtige Person (oder vielmehr wie jede nicht steuerpflichtige juristische Person mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer). Somit unterliegt sie den Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung, die für Umsätze zwischen Unternehmen gelten. Lediglich in dem Fall, dass ein Steuerpflichtiger Dienstleistungen für den privaten Gebrauch seines Personals erwirbt (oder dem einer steuerpflichtigen Person, die eine natürliche Person ist), finden die Bestimmungen für Umsätze zwischen Unternehmen und Privatpersonen Anwendung. Die von [WTL] empfangenen in Frage stehenden Dienstleistungen sind nicht für den privaten Gebrauch einer natürlichen Person bestimmt. Es steht vollständig mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung in Einklang, dass die letztgenannten Bestimmungen nur im Fall des privaten Verbrauchs natürlicher Personen zur Anwendung kommen“.

37 Vgl. Urteil vom 13. März 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 30 und 31). Vgl. auch Urteile vom 12. Februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, Rn. 36 und 37), und vom 15. September 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

die in ihrer Sammlung besteht, und etwaige dafür entstehende Kosten. Denn eine solche Kapitalanlagetätigkeit ist für die Universität Cambridge – wie für einen privaten Anleger – ein Mittel zur Erzielung von Einnahmen aus den so erhaltenen Spenden und Stiftungen, aber auch eine Tätigkeit, die unmittelbar mit der Vereinnahmung dieser Spenden und Stiftungen verknüpft ist und damit nur die unmittelbare Fortsetzung dieser nicht wirtschaftlichen Tätigkeit darstellt. Daher ist die auf die Kosten dieser Anlage entrichtete Vorsteuer ebenfalls nicht abzugsfähig".

69. Angesichts all dieser Erwägungen bin ich der Auffassung, dass auf die erste Frage zu antworten ist, dass Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die im Kauf und Verkauf von Aktien und anderen Wertpapieren im Rahmen der Verwaltung des Vermögens eines gemeinnützigen Trusts besteht, für die Zwecke dieser Bestimmung der Richtlinie als ein „Steuerpflichtiger, der als solcher handelt" anzusehen ist, wenn er von einer Person von außerhalb der Europäischen Union ausschließlich für die Zwecke dieser Tätigkeit Vermögensverwaltungsdienstleistungen empfängt.

VIII. Zur zweiten Frage

70. In Anbetracht der Antwort auf die erste Vorlagefrage bin ich der Ansicht, dass die zweite Frage nicht beantwortet werden muss. Da im Übrigen unstreitig feststeht, dass WTL ein Steuerpflichtiger ist, bin ich nicht der Ansicht, dass Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der sich auf den Ort der Erbringung von Dienstleistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen bezieht, auf WTL anwendbar ist, und dies wurde auch von keinem der Beteiligten des vorliegenden Verfahrens vor dem Gerichtshof geltend gemacht.

IX. Ergebnis

71. Ich schlage daher vor, die vom Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Obergericht [Steuer- und Chancerykammer], Vereinigtes Königreich) vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die im Kauf und Verkauf von Aktien und anderen Wertpapieren im Rahmen der Verwaltung des Vermögens eines gemeinnützigen Trusts besteht, für die Zwecke dieser Bestimmung der Richtlinie als ein „Steuerpflichtiger, der als solcher handelt" anzusehen ist, wenn er von einer Person von außerhalb der Europäischen Union ausschließlich für die Zwecke dieser Tätigkeit Vermögensverwaltungsdienstleistungen empfängt.