URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

21. Februar 2008 *

In der Rechtssache C-425/06

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht von der Corte suprema di cassazione (Italien) mit Entscheidung vom 10. März 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Oktober 2006, in dem Verfahren

Ministero dell'Economia e delle Finanze, vormals Ministero delle Finanze,

gegen

Part Service Srl, Gesellschaft in Liquidation, vormals Italservice Srl,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. W. A. Timmermans, der Richter L. Bay Larsen (Berichterstatter), K. Schiemann und J. Makarczyk sowie der Richterin C. Toader,

* Verfahrenssprache: Italienisch.

Generalanwalt: M. Poiares Maduro,
Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 25. Oktober 2007,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Part Service Srl, vertreten durch S. Taverna, avvocato,

— der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. Lancia und S. Fiorentino, avvocati dello Stato,

— der griechischen Regierung, vertreten durch M. Apessos, M. Papida und I. Pouli als Bevollmächtigte,

— Irlands, vertreten durch D. O'Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von D. McDonald, SC, und B. Conway, BL, sowie G. Clohessy, BL,

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Fernandes und C. Lança als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch T. Harris als Bevollmächtigte im Beistand von R. Hill, Barrister,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch A. Aresu und M. Afonso 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 steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Ministero dell'Economia e delle Finanze (Wirtschafts- und Finanzministerium) und der Part Service Srl (im Folgenden: Part Service), vormals Italservice Srl (im Folgenden: Italservice), über eine Mehrwertsteuerberichtigung für das Steuerjahr 1987 in Bezug auf überwiegend Kraftfahrzeuge betreffende Umsätze durch Mietkauf (Leasing).

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Art. 11 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, der die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer regelt, bestimmt:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen;

…“

4 Art. 13 Teil B der Sechsten Richtlinie sieht in folgenden Worten die Steuerbefreiung verschiedener Umsätze 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:

a) die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazugehörigen Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden;

…

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,

3. die Umsätze — einschließlich der Vermittlung — im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, mit Ausnahme der [Einziehung] von Forderungen,

…“

Nationales Recht

5 Art. 3 des Dekrets des Präsidenten der Republik (Decreto del Presidente della Repubblica) Nr. 633 vom 26. Oktober 1972, mit dem die Mehrwertsteuer eingeführt und geregelt wird (Supplemento ordinario Nr. 1 zu GURI Nr. 292 vom 11. November 1972, S. 2), in der mehrmals geänderten Fassung (im Folgenden: DPR Nr. 633/72) definiert den Begriff Dienstleistungen wie folgt:

„Dienstleistungen sind die Leistungen, die gegen eine Gegenleistung im Rahmen eines Lohn-, Werk-, Werklieferungs-, Beförderungs-, Geschäftsbesorgungs-, Speditions-, Agentur-, Vermittlungs- oder Verwahrungsvertrags und im Allgemeinen im Rahmen von Handlungs- oder Unterlassungs- oder Gestattungspflichten unabhängig von deren Grundlage erbracht werden.

Leistungen sind, wenn sie gegen Gegenleistung erbracht werden auch:

1. die Überlassung von Gegenständen im Wege von Miete, Pacht, Leasing u. Ä.;

…“

6 Art. 10 des DPR Nr. 633/72 befreit verschiedene Umsätze wie folgt von der Mehrwertsteuer:

„Von der Steuer befreit sind:

1. die Dienstleistungen betreffend die Gewährung und Vermittlung von Krediten, die Verwaltung von Krediten durch den Kreditgeber und die Finanzierungsumsätze;

die Übernahme von finanziellen Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch den Kreditgeber; die Zahlungsstundungen, die Umsätze — einschließlich der Vermittlung — im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, mit Ausnahme der Einziehung von Forderungen; die Verwaltung von Investmentfonds und von Rentenfonds im Sinne des Decreto legge Nr. 124 vom 21. April 1993, die Stundungen und gleichartigen Verwaltungshandlungen sowie die Finanz- und Postdienstleistungen (Bank — Post);

2. die Versicherungs-, Rückversicherungs- und Leibrentenumsätze;

…

9. die Tätigkeiten der Beauftragung, Vermittlung und Zwischenvermittlung in Bezug auf die in den Nrn. 1 bis 7 aufgeführten sowie die Gold und Devisen betreffenden Umsätze — einschließlich Einlagen, auch auf laufenden Konten — die im Zusammenhang mit von der Banca d'Italia und dem Ufficio italiano dei cambi (italienische Devisenbewirtschaftungsstelle) realisierten Umsätzen im Sinne von Art. 4 Abs. 5 dieses Decreto erzielt wurden."

7 Art. 13 Abs. 1 des DPR Nr. 633/72 definiert die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer wie folgt:

„Besteuerungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen ist der Gesamtwert der dem Lieferer oder Dienstleistenden nach den Vertragsbestimmungen geschuldeten Gegenleistungen einschließlich der mit der Durchführung

verbundenen Belastungen und Auslagen sowie der Schulden und sonstigen Belastungen des Zessionars oder des Auftraggebers gegenüber Dritten zuzüglich der unmittelbar mit der von anderen geschuldeten Gegenleistung verbundenen Zusatzzahlungen."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

8 Im Laufe des Jahres 1987 beteiligten sich Italservice und das Leasing-Unternehmen IFIM Leasing Sas (im Folgenden: IFIM), die derselben Finanzunternehmensgruppe angehörten, gemeinsam an Mietkaufumsätzen, die größtenteils Kraftfahrzeuge betrafen.

9 Diese Umsätze wurden unter den im Folgenden dargestellten Voraussetzungen getätigt.

10 IFIM schloss mit einem Nutzer einen Vertrag über das Nutzungsrecht an einem Kraftfahrzeug und die Option, dieses durch die Zahlung von Leasinggebühren, die Hinterlegung eines Betrags in Höhe des durch die Leasinggebühren nicht gedeckten Preises des Gegenstands und die Stellung einer unbeschränkten Bürgschaft zu kaufen.

11 Italservice schloss mit dem Nutzer einen Vertrag, durch den sie den Gegenstand gegen verschiedene Risiken — ausgenommen Haftpflichtrisiken — versicherte und durch die Finanzierung des hinterlegten Garantiebetrags und die Stellung der unbeschränkten Bürgschaft die Erfüllung der Verpflichtungen sicherstellte, die der Nutzer gegenüber IFIM übernommen hatte. Der Nutzer zahlte als Gegenleistung im Voraus einen Betrag an Italservice, durch den der Gesamtbetrag der zwischen ihm und IFIM vereinbarten Leasinggebühren gesenkt wurde, so dass dieser Gesamtbetrag sich in den meisten Fällen auf einen Betrag reduzierte, der kaum über dem Preis des Gegenstands lag, zuzüglich einer Provision von 1 %, die einem Berater gezahlt wurde.

12 Der Nutzer beauftragte Italservice, IFIM den finanzierten Betrag in seinem Namen als den im Nutzungsvertrag vorgesehenen als Sicherheit hinterlegten Betrag auszuzahlen.

13 Italservice übertrug IFIM die Durchführung des Vertrags mit dem Nutzer.

14 IFIM erhielt von Italservice als Vermittler eine Zusatzvergütung und im Fall der Nichterfüllung der vertraglichen Verpflichtungen des Nutzers einen Betrag in Höhe des Betrags, den Italservice dem Nutzer als Skonto für den Fall zugesagt hatte, dass er seinen Verpflichtungen zur Zahlung der Leasinggebühren nachkommt.

15 Gemäß Art. 3 des DPR Nr. 633/72 machte IFIM für die vom Nutzer entrichteten Leasinggebühren Mehrwertsteuer geltend.

16 Dagegen wurden gemäß Art. 10 des DPR Nr. 633/72 die vom Nutzer an Italservice und von dieser an IFIM entrichteten Gegenleistungen ohne Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt.

17 Nach Überprüfungen bei Italservice ging die Finanzverwaltung davon aus, dass die verschiedenen von den Beteiligten eingegangenen Verpflichtungen insgesamt einen einheitlichen Vertrag zwischen drei Parteien darstellten, auch wenn sie in verschiedenen Verträgen enthalten waren. Die vom Nutzer für den Leasingvertrag erbrachte Gegenleistung sei künstlich aufgespaltet worden, um die Besteuerungsgrundlage zu verringern, wobei die Rolle des Leasinggebers zwischen Italservice und IFIM aufgeteilt worden sei.

18 Folglich stellte die Finanzverwaltung Italservice am 1. September 1992 für das Jahr 1987 einen Bescheid über eine Mehrwertsteuerberichtigung in Höhe von 3 169 519 000 ITL zuzüglich Zinsen und Bußgeldern in Höhe von 9 496 469 000 ITL zu.

19 Italservice focht diesen Steuerbescheid vor der Commissione tributaria di primo grado di Modena (Steuerkommission erster Instanz Modena) an. Sie machte geltend, es handele sich nicht um einen einheitlichen Vertrag, sondern um eine Vielzahl von miteinander verbundenen Verträgen, die nicht zur Umgehung von Steuern gewählt worden sei, sondern aus wirtschaftlichen Gründen in Zusammenhang mit dem Marketing (Einführung eines neuen Finanzprodukts mit reduzierten Prämien), mit der Organisation (Trennung der Verwaltungsaufgaben vom Risiko: Versicherung, Bürgschaften und Finanzierungen seien Italservice, die Verwaltung des Fahrzeugparks Betriebsgesellschaften anvertraut worden) und mit der Sicherheitsleistung (die Finanzierung habe als Kaution für die Einhaltung der Verpflichtungen des Nutzers gedient).

20 Die Commissione tributaria di primo grado di Modena gab diesem Einspruch statt.

21 Die Finanzverwaltung focht diese Entscheidung bei der Commissione tributaria di secondo grado di Modena (Steuerkommission zweiter Instanz Modena) an, die den Rechtsbehelf zurückwies.

22 Sie rief daraufhin die Corte d'appello di Bologna (Berufungsgericht Bologna) an, die die Klage mit Urteil vom 13. November 1998/12. Januar 1999 abwies.

23 Gegen dieses Urteil legte die Finanzverwaltung Kassationsbeschwerde bei der Corte suprema di cassazione ein.

24 Nach Auffassung dieses Gerichts ist es für die von ihm zu erlassende Entscheidung erforderlich, die Frage zu beantworten, ob die Handlungen und Verhaltensweisen der fraglichen Beteiligten in ihrem wechselseitigen Zusammenhang als Rechtsmissbrauch oder Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne der Definition der Gemeinschaftsrechtsprechung und insbesondere des Urteils des Gerichtshofs vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, Slg. 2006, I-1609), angesehen werden können.

25 Es führt aus, dass die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer durch die Aufspaltung der Verträge auf einen Betrag herabgesetzt werde, der unter dem liege, der sich bei einem gewöhnlichen Mietkaufvertrag ergebe, da nur die Gebrauchsüberlassung des Gegenstands, deren Kosten praktisch dessen Kaufpreis entsprächen, der Steuer unterliege.

26 Daher sei zu bestimmen, ob die Verträge im Hinblick auf das mit ihnen verfolgte wirtschaftliche Ziel für die Erhebung der Mehrwertsteuer als einheitliches Ganzes anzusehen seien oder ob jeder Vertrag selbständig bleibe und daher auf ihn die für ihn geltende Steuerregelung anzuwenden sei.

27 Um diese Frage zu beantworten, müsse man prüfen, ob es einen Missbrauch darstellen könne, dass ein Finanzierungsvorgang, der in der wirtschaftlichen Praxis und der nationalen Rechtsprechung als wesentlicher Bestandteil eines Mietkaufvertrags angesehen werde, durch einen von dem Vertrag, der die Gebrauchsüberlassung des Gegenstands zum Gegenstand habe, getrennten Vertrag geregelt werde.

28 Das vorlegende Gericht hält Klarstellungen zu diesem Aspekt für erforderlich, insbesondere in Bezug auf die Reichweite der im Urteil Halifax u. a. für die Feststellung eines Missbrauchs aufgestellten Voraussetzungen.

29 Der Gerichtshof habe in Randnr. 86 jenes Urteils nicht nur verlangt, dass der fragliche Umsatz einen Steuervorteil zur Folge habe, der mit dem Ziel der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie unvereinbar sei, sondern auch, dass mit ihm „im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt" werde.

30 In Randnr. 60 und im Tenor des Urteils Halifax u. a. habe der Gerichtshof außerdem von Umsätzen gesprochen, die „ausschließlich in der Absicht getätigt werden, einen Steuervorteil zu erlangen, und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen".

31 Das vorlegende Gericht fragt sich daher, ob die Grenze des Rechtsmissbrauchs erreicht ist, wenn die wirtschaftlichen Gründe, die nicht auf die Erlangung eines Steuervorteils ausgerichtet sind, völlig nebensächlich oder unerheblich sind und eine alternative Erklärung nicht möglich ist.

32 Die Corte suprema di cassazione hat vor diesem Hintergrund beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Stimmt der Begriff des Rechtsmissbrauchs, der im Urteil Halifax u. a. als „Umsatz, mit dem im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird" definiert wird, mit dem Begriff des „Umsatzes, der keine anderen wirtschaftlichen Gründe als die Erlangung eines Steuervorteils hat" überein oder ist er weiter oder enger als dieser?

2. Kann im Rahmen der Mehrwertsteuererhebung der getrennte Abschluss von Verträgen über einen Mietkauf (Leasing), eine Finanzierung, eine Versicherung und eine Vermittlung, mit dem Ergebnis, dass nur die Vergütung für die Gebrauchsüberlassung des Gegenstands der Mehrwertsteuer unterliegt,

während der Abschluss eines einheitlichen Leasingvertrags entsprechend der Praxis und der Auslegung der nationalen Rechtsprechung auch die Finanzierung zum Gegenstand hätte und damit zur Mehrwertsteuerpflichtigkeit der gesamten Vergütung geführt hätte, als Rechtsmissbrauch (oder Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten) mit der Folge der unterbliebenen Vereinnahmung von Eigenmitteln der Gemeinschaft aus der Mehrwertsteuer betrachtet werden?

Zu den Vorlagefragen

Zur Zulässigkeit

33 Part Service macht geltend, dass das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen unzulässig sei. Die gestellten Fragen stünden in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits. Das Problem sei rein hypothetischer Natur und weise keinen Zusammenhang mit den Bestimmungen und/oder den Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts auf.

34 Nach ständiger Rechtsprechung kann der Gerichtshof die Entscheidung über eine Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn er nicht über die tatsächlichen oder rechtlichen Angaben verfügt, die für eine sachdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. u. a. Urteile vom 19. Februar 2002, Arduino, C-35/99, Slg. 2002, I-1529, Randnr. 25, und vom 11. Juli 2006, Chacón Navas, C-13/05, Slg. 2006, I-6467, Randnr. 33).

35 In der vorliegenden Rechtssache ist jedoch keine dieser Voraussetzungen erfüllt.

36 In seiner Vorlageentscheidung beschreibt das nationale Gericht, das mit einem das Mehrwertsteuerrecht betreffenden Rechtsstreit befasst ist, detailliert den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen des Ausgangsverfahrens.

37 Sodann befragt es den Gerichtshof zu dem auf die Mehrwertsteuer anwendbaren Gemeinschaftsrecht, insbesondere zu dem gemeinschaftsrechtlichen Begriff der „missbräuchlichen Praxis", um beurteilen zu können, ob der Umsatz, der Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, eine solche Praxis darstellt und daher der Mehrwertsteuer unterliegt.

38 Somit steht die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts in einem Zusammenhang mit der Realität und dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits und ist nicht hypothetischer Natur.

39 Folglich sind die Vorlagefragen zulässig.

Zur ersten Frage

40 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine missbräuchliche Praxis vorliegt, wenn mit dem fraglichen Umsatz oder den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil erlangt werden soll, oder ob nur dann von einer missbräuchlichen Praxis die Rede sein kann, wenn ausschließlich ein solcher Vorteil angestrebt und sonst kein wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird.

41 Es ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen des Ausgangsverfahrens Befreiungen von der Mehrwertsteuer in Frage gestellt werden und Art. 13 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten in Bezug auf solche Befreiungen die „Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen“ vorschreibt.

42 Der Gerichtshof hat in den Randnrn. 74 und 75 seines Urteils Halifax u. a. zunächst im Rahmen der Auslegung der Sechsten Richtlinie festgestellt, dass eine missbräuchliche Praxis vorliegt, wenn

— die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe;

— aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.

43 Als der Gerichtshof dann dem vorlegenden Gericht eine Richtschnur für die von ihm im Ausgangsverfahren vorzunehmende Auslegung gab, nahm er in Randnr. 81 des Urteils erneut darauf Bezug, dass mit den Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werden muss.

44 Wenn der Gerichtshof in Randnr. 82 desselben Urteils ausführt, dass mit den im Ausgangsverfahren fraglichen Umsätzen einzig ein Steuervorteil bezweckt wurde, hat er diesen Umstand damit nicht zu einer Voraussetzung für das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis gemacht, sondern nur darauf hingewiesen, dass in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit die Schwelle, ab der von einer missbräuchlichen Praxis ausgegangen werden kann, sogar überschritten war.

45 Daher ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine missbräuchliche Praxis vorliegt, wenn mit dem fraglichen Umsatz oder den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil erlangt werden soll.

Zur zweiten Frage

46 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob im Rahmen der Mehrwertsteuererhebung Umsätze wie die im Ausgangsverfahren fraglichen im Hinblick auf die Sechste Richtlinie als Teil einer missbräuchlichen Praxis anzusehen sind.

47 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass für einen Unternehmer die Wahl zwischen steuerfreien Umsätzen und besteuerten Umsätzen auf einer Reihe von Gesichtspunkten, insbesondere auf steuerlichen Überlegungen im Zusammenhang mit dem objektiven Mehrwertsteuersystem, beruhen kann. Hat der Steuerpflichtige die Wahl zwischen zwei Umsätzen, schreibt ihm die Sechste Richtlinie nicht vor, den Umsatz zu wählen, der die höhere Mehrwertsteuerzahlung nach sich zieht. Der Steuerpflichtige hat vielmehr das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält (Urteil Halifax u. a., Randnr. 73).

48 Wenn jedoch ein Umsatz aus mehreren Leistungen besteht, stellt sich die Frage, ob er als einheitlicher Umsatz oder als mehrere eigene und selbständige Einzelleistungen anzusehen ist, die getrennt zu beurteilen sind.

49 Diese Frage ist aus mehrwertsteuerlicher Sicht u. a. für die Anwendung des Steuersatzes oder der in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen von besonderer Bedeutung (vgl. Urteile vom 25. Februar 1999, CPP, C-349/96, Slg. 1999, I-973, Randnr. 27, und vom 27. Oktober 2005, Levob Verzekeringen und OV Bank, C-41/04, Slg. 2005, I-9433, Randnr. 18).

50 Aus Art. 2 der Sechsten Richtlinie ergibt sich, dass jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist (vgl. Urteile CPP, Randnr. 29, und Levob Verzekeringen und OV Bank, Randnr. 20).

51 Jedoch sind unter bestimmten Umständen mehrere formal unterschiedliche Einzelleistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als ein einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind.

52 Dies ist z. B. der Fall, wenn schon nach einer nur objektiven Analyse festgestellt wird, dass eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen (vgl. in diesem Sinne Urteile CPP, Randnr. 30, sowie Levob Verzekeringen und OV Bank, Randnr. 21). Insbesondere ist eine Leistung als Neben- und nicht als Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteil CPP, Randnr. 30, sowie die Umstände des Ausgangsverfahrens, die zu diesem Urteil geführt haben).

53 Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (Urteil Levob Verzekeringen und OV Bank, Randnr. 22).

54 Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu beurteilen, ob die ihm unterbreiteten Tatsachen über die vertragliche Formulierung hinaus charakteristisch für das Vorliegen eines einheitlichen Umsatzes sind.

55 In diesem Kontext kann das nationale Gericht sich dazu veranlasst sehen, seine Prüfung auf die Suche nach Hinweisen auf eine missbräuchliche Praxis auszudehnen; diesen Begriff betrifft die Vorlagefrage.

56 Der Gerichtshof kann im Vorabentscheidungsverfahren gegebenenfalls Klarstellungen vornehmen, um dem nationalen Gericht eine Richtschnur für seine Auslegung zu geben (Urteil Halifax u. a., Randnr. 77).

57 In der vorliegenden Rechtssache ist festzustellen, dass die vom vorlegenden Gericht beschriebenen, im Ausgangsverfahren fraglichen Umsätze folgende Merkmale aufweisen:

— Die beiden am Mietkauf beteiligten Gesellschaften gehören derselben Unternehmensgruppe an;

— die Leistung der Leasinggesellschaft (IFIM) wird aufgeteilt, wobei das charakteristische Element der Finanzierung einer anderen Gesellschaft (Italservice) überlassen wird, die es in Kredit-, Versicherungs- und Vermittlungsleistungen aufspaltet;

— die Leistung der Leasinggesellschaft wird dadurch auf die Vermietung eines Kraftfahrzeugs reduziert;

— der Gesamtbetrag der vom Dienstleistungsempfänger entrichteten Leasinggebühren übersteigt kaum den Kaufpreis des Gegenstands;

— isoliert betrachtet scheint diese Leistung daher wirtschaftlich nicht rentabel zu sein, so dass die Überlebensfähigkeit des Unternehmens durch die mit den Dienstleistungsempfängern geschlossenen Verträge allein nicht sichergestellt werden kann;

— die Leasinggesellschaft erhält die Gegenleistung des Leasinggeschäfts nur dank der Kumulierung der vom Dienstleistungsempfänger gezahlten Leasinggebühren und der von der anderen Gesellschaft derselben Unternehmensgruppe gezahlten Beträge.

58 Um zu beurteilen, ob solche Umsätze Teil einer missbräuchlichen Praxis sind, hat das nationale Gericht zunächst zu prüfen, ob es sich bei dem angestrebten Ergebnis um einen Steuervorteil handelt, dessen Gewährung mit einem oder mehreren Zielen der Sechsten Richtlinie unvereinbar wäre, und dann, ob dies der wesentliche Zweck der vertraglichen Vereinbarung war (vgl. Randnr. 42 des vorliegenden Urteils).

59 In Bezug auf das erste Kriterium kann das nationale Gericht berücksichtigen, dass das erwartete Ergebnis die Erlangung des Steuervorteils ist, der mit der Befreiung der von der Leasinggesellschaft ihrem Vertragspartner übertragenen Leistungen nach Art. 13 Teil B Buchst. a und d der Sechsten Richtlinie verbunden ist.

60 Ein solches Ergebnis scheint mit dem Zweck des Art. 11 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, also der Besteuerung all dessen, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Dienstleistungsempfänger erhält oder erhalten soll, unvereinbar zu sein.

61 Da die Vermietung von Kraftfahrzeugen durch Mietkaufverträge eine Dienstleistung im Sinne der Art. 6 und 9 der Sechsten Richtlinie ist (vgl. u. a. Urteile vom 21. März 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Slg. 2002, I-3193, Randnr. 19, und vom 11. September 2003, Cookies World, C-155/01, Slg. 2003, I-8785, Randnrn. 44 und 45), unterliegt ein solcher Umsatz normalerweise der Mehrwertsteuer, deren Bemessungsgrundlage gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zu bestimmen ist.

62 In Bezug auf das zweite Kriterium kann das nationale Gericht bei der von ihm vorzunehmenden Würdigung den rein künstlichen Charakter dieser Umsätze sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen (Urteil Halifax u. a., Randnr. 81), da solche Umstände zeigen, dass im Wesentlichen die Erlangung eines Steuervorteils angestrebt wurde, auch wenn es im Übrigen um die Verfolgung wirtschaftlicher Ziele gegangen sein mag, die auf Erwägungen des Marketings, der Organisation und der Sicherheitsleistung beruhten.

63 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass es Sache des vorlegenden Gerichts ist, im Licht der im vorliegenden Urteil enthaltenen Auslegungshinweise zu bestimmen, ob Umsätze wie die im Ausgangsverfahren fraglichen im Rahmen der Mehrwertsteuererhebung im Hinblick auf die Sechste Richtlinie als Teil einer missbräuchlichen Praxis anzusehen sind.

Kosten

64 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden 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 (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

1. **Die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass eine missbräuchliche Praxis vorliegt, wenn mit dem fraglichen Umsatz oder den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil erlangt werden soll.**

2. **Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, im Licht der im vorliegenden Urteil enthaltenen Auslegungshinweise zu bestimmen, ob Umsätze wie die im Ausgangsverfahren fraglichen im Rahmen der Mehrwertsteuererhebung im Hinblick auf die Sechste Richtlinie 77/388 als Teil einer missbräuchlichen Praxis anzusehen sind.**

Unterschriften