URTEIL DES GERICHTSHOFES (Große Kammer)

21. Februar 2006 *

In der Rechtssache C-223/03

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom VAT and Duties Tribunal, Manchester (Vereinigtes Königreich), mit Entscheidung vom 16. Mai 2003, beim Gerichtshof eingegangen am 22. Mai 2003, in dem Verfahren

University of Huddersfield Higher Education Corporation

gegen

Commissioners of Customs & Excise

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, der Kammerpräsidenten P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann und J. Makarczyk, der Richter S. von Bahr (Berichterstatter) und J. N. Cunha Rodrigues, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász und G. Arestis,

* Verfahrenssprache: Englisch.

Generalanwalt: M. Poiares Maduro,
Kanzler: K. Sztranc, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 23. November 2004,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der University of Huddersfield Higher Education Corporation, vertreten durch K. P. E. Lasok, QC, beauftragt durch A. Brown, Solicitor,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch R. Caudwell als Bevollmächtigte im Beistand von C. Vajda, QC, und M. Angiolini, Barrister,

— Irlands, vertreten durch D. J. O'Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von A. M. Collins, SC,

— der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. April 2005

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Artikel 2 Nummer 1, 4 Absätze 1 und 2, 5 Absatz 1 und 6 Absatz 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 steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in ihrer durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der University of Huddersfield Higher Education Corporation (im Folgenden: Universität) und den Commissioners of Customs & Excise (im Folgenden: Commissioners) wegen der Nichtanerkennung eines von der Universität im Rahmen eines Steuersparplans vorgenommenen Abzugs von für die Renovierung einer Mühle entrichteter Vorsteuer durch die Commissioners.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

4 Nach Artikel 4 Absatz 1 dieser Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 dieses Artikels genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig ausübt. Der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten" ist in diesem Absatz 2 definiert als alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, u. a. Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen.

5 Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln."

6 Gemäß Artikel 5 Absatz 1 dieser Richtlinie gilt als „Lieferung eines Gegenstands ... die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen".

7 Nach Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt als „Dienstleistung ... jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist".

8 Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i dieser Richtlinie sieht vor, dass die Mitgliedstaaten u. a. den Hochschulunterricht von der Mehrwertsteuer befreien.

9 Nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer. Sie können jedoch nach Artikel 13 Teil C Buchstabe a dieser Richtlinie ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu optieren.

10 Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der genannten 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 im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden."

11 Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für solche, für die dieses Recht nicht besteht, ist nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie „der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt".

12 Nach Unterabsatz 2 dieser Bestimmung wird „[d]ieser Pro-rata-Satz ... nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt".

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

13 Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass die Universität hauptsächlich mehrwertsteuerbefreite Unterrichtsleistungen erbringt. Da sie jedoch auch eine Reihe besteuerter Lieferungen oder Leistungen ausführt, kann sie nach dem nationalen Recht die als Vorsteuer entrichtete Mehrwertsteuer zum gemäß ihrer Teilbefreiung geltenden Vergütungssatz wiedererlangen, der 1996 14,56 % betrug und seither auf 6,04 % gesunken ist.

14 Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts beschloss die Universität im Jahr 1995, zwei verfallene Mühlen zu renovieren, an denen sie ein unbedingtes dingliches Besitz- und Nutzungsrecht („leasehold") erworben hatte. Diese beiden Mühlen sind unter den Namen „West Mill" und „East Mill" bekannt und in Canalside, Huddersfield, belegen. Da die Vorsteuer auf die Renovierungskosten unter normalen Bedingungen weitgehend nicht wiederzuerlangen gewesen wäre, suchte die Universität einen Weg, ihre Steuerbelastung zu verringern oder den Zeitpunkt der Steuerfälligkeit hinauszuschieben.

15 Zunächst gab sie die Arbeiten an West Mill in Auftrag und bezahlte sie. Mit Urkunde vom 27. November 1995 wurde ein ins Ermessen der Treuhänder gestelltes Treuhandverhältnis („discretionary trust", im Folgenden: Trust) begründet. Die Errichtungsurkunde enthielt Bestimmungen, die der Universität das Recht vorbehielten, die Treuhänder zu ernennen und abzuberufen. Zu Treuhändern wurden drei ehemalige Angestellte der Universität ernannt, und die Begünstigten waren die Universität, alle jeweils eingeschriebenen Studenten sowie Wohltätigkeitsorganisationen. Gleichzeitig schloss die Universität mit den Treuhändern einen Haftungsfreistellungsvertrag („deed of indemnity"), mit dem sie diese von jeder gegenwärtigen oder zukünftigen Haftung für die einzelnen Geschäfte freistellte.

16 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass die Errichtung des Trust allein dazu gedient habe, die Durchführung des für West Mill vorgeschlagenen Steuersparplans zu ermöglichen, mit dem die Universität die Mehrwertsteuer auf die Renovierungskosten habe wiedererlangen sollen.

17 Hinsichtlich East Mill, dem im Ausgangsverfahren unmittelbar betroffenen Objekt, geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Universität entsprechend dem von ihren Steuerberatern vorgeschlagenen Plan am 21. November 1996 für die Besteuerung der Verpachtung von East Mill optierte und am 22. November 1996 dem Trust diese steuerpflichtige Pacht für eine Dauer von 20 Jahren einräumte. Der Pachtvertrag enthielt eine Klausel, nach der die Universität den Pachtvertrag nach sechs, zehn oder fünfzehn Jahren beenden konnte. Der anfängliche Jahrespachtzins wurde auf den symbolischen Betrag von 12,50 GBP festgesetzt. Gleichzeitig räumte der Trust, der gleichfalls für die Besteuerung seiner Lieferungen und Dienstleistungen optiert hatte, der Universität eine steuerpflichtige Unterrückverpachtung für die Dauer von 20 Jahren minus drei Tage zu einem anfänglichen symbolischen Jahrespachtzins von 13 GBP ein.

18 Ferner ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass am 22. November 1996 die University of Huddersfield Properties Ltd (im Folgenden: Properties), eine hundertprozentige Tochtergesellschaft der Universität, die für die Zwecke des Artikels 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie nicht derselben Mehrwertsteuergruppe angehörte, der Universität einen Betrag von 3 500 000 GBP zuzüglich 612 500 GBP Mehrwertsteuer für zukünftige Baudienstleistungen an der East Mill in Rechnung stellte. Am 25. November 1996 schloss die Properties mit der Universität einen Vertrag über die Renovierung der East Mill. Die Universität bezahlte die Rechnung der Properties zu einem nicht näher bestimmten Zeitpunkt. Das vorlegende Gericht führt aus, eine Gewinnerzielungsabsicht der Properties bei Erbringung der Baudienstleistungen gegenüber der Universität sei nicht nachgewiesen worden, und schließt daraus, dass die Universität eine Gewinnerzielung der Properties nicht beabsichtigt habe.

19 Die Properties beauftragte Drittunternehmer zum Marktpreis mit der Erbringung der für die Renovierung der East Mill erforderlichen Baudienstleistungen gegenüber der Universität.

20 In ihrer Mehrwertsteueranmeldung für den Zeitraum 01/97 machte die Universität, die eine Nettomehrwertsteuerschuld von mehr als 90 000 GBP hatte, eine Rückvergütung in Höhe von 515 000 GBP zu ihren Gunsten geltend, die ihr von den Commissioners nach Prüfung vorbehaltlos gezahlt wurden, was ihr erlaubte, die von der Properties in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer wiederzuerlangen.

21 Die Arbeiten an der East Mill wurden von den Drittunternehmern am 7. September 1998 fertig gestellt, und die Universität bezog das Gebäude am selben Tag. Danach wurden die Pacht- und Unterpachtzinsen auf 400 000 bzw. 415 000 GBP pro Jahr erhöht.

22 Das vorlegende Gericht stellt fest, dass die Einschaltung eines Trust im Zusammenhang mit der East Mill und die Verpachtung an den Trust durch die Universität dem alleinigen Zweck gedient hätten, den Steuersparplan zu erleichtern. Ferner habe der alleinige Zweck der Unterverpachtung der East Mill an die Universität durch den Trust darin bestanden, diesen Plan zu erleichtern. Schließlich habe die Universität eine völlige Steuerersparnis durch die Beendigung der bezüglich der East Mill gewählten Steuergestaltung nach zwei bis drei Jahren oder am Ende des sechsten, zehnten oder fünfzehnten Pachtjahrs (und die gleichzeitige Beendigung der Entrichtung von Mehrwertsteuer auf die Pachtzinsen) beabsichtigt.

23 Das vorlegende Gericht weist weiter darauf hin, dass sämtliche Umsätze tatsächliche Umsätze in dem Sinne gewesen seien, dass sie zu tatsächlich ausgeführten Lieferungen oder Dienstleistungen geführt hätten. Es handele sich somit nicht um Scheinumsätze.

24 Mit Schreiben vom 26. Januar 2000 veranlagten die Commissioners die Universität für den Zeitraum 01/97 zu Mehrwertsteuer in Höhe von 612 500 GBP auf von der Properties betreffend die East Mill erbrachte Baudienstleistungen. In dem Schreiben wurde ausgeführt, dass diese Steuer unrichtigerweise steuerpflichtigen Lieferungen oder Dienstleistungen zugeschrieben und eine zu niedrige Mehrwertsteueranmeldung abgegeben worden sei.

25 Das vorlegende Gericht führt aus, dass die Commissioners im selben Schreiben die Pachtverträge mit dem Trust als zwischengeschaltete Stufen („inserted steps") qualifiziert hätten, die bei der Prüfung der Vorsteuervergütungsanträge der Universität außer Acht gelassen werden könnten. Damit seien die Commissioners zu dem Ergebnis gekommen, dass die der Universität von der Properties in Rechnung gestellte Vorsteuer von der Universität insoweit nicht ordnungsgemäß

behandelt worden sei, als sie steuerpflichtigen Lieferungen oder Dienstleistungen zugeschrieben und in vollem Umfang wiedererlangt worden sei.

26 Die Universität erhob beim VAT and Duties Tribunal Klage gegen die von den Commissioners in ihrem Schreiben vom 26. Januar 2000 bekannt gegebene Mehrwertsteuerveranlagung.

27 Ausweislich der Vorlageentscheidung machen die Commissioners geltend, dass ein Umsatz, der nur oder überwiegend zur Mehrwertsteuerumgehung getätigt werde, keine „Lieferung oder Dienstleistung" sei. Genauso wenig handele es sich um eine Maßnahme im Rahmen oder zur Förderung einer „wirtschaftlichen Tätigkeit".

28 Hilfsweise machen die Commissioners geltend, ein solcher Umsatz müsse gemäß dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Verhütung von „Rechtsmissbrauch" außer Acht bleiben, und die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie müssten auf die wahre Natur des fraglichen Umsatzes angewandt werden.

29 Die Universität macht u. a. geltend, die fraglichen Umsätze seien entgegen der Behauptung der Commissioners nicht „nur oder überwiegend zur Steuerumgehung getätigt worden". Zwar treffe zu, dass der Sachverhalt, so wie er von ihr ausgelegt worden sei, zu einer hohen Vorsteuervergütung „im Voraus" geführt habe, derselbe Sachverhalt habe aber auch hohe Mehrwertsteuerzahlungen über einen gewissen Zeitraum zur Folge gehabt. Selbst wenn außerdem ein Umsatz „nur oder überwiegend zur Steuerumgehung" getätigt worden wäre, so hätte dies bloß zur Folge, dass auf diesen Umsatz die Antiumgehungsregeln angewandt würden, die der Mitgliedstaat nach einer Ermächtigung gemäß Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie erlassen habe. Das Vereinigte Königreich habe jedoch keine derartige Regel erlassen.

30 Nach Ansicht der Universität kann eine Steuerumgehung nur angenommen werden, wenn

1. die objektive Folge des Umsatzes dem Sinn und Zweck der Sechsten Richtlinie zuwiderlaufe und

2. es auf der subjektiven Seite die Absicht des Gewerbetreibenden gewesen sei, dieses Ergebnis zu erreichen, was im Ausgangsverfahren nicht der Fall sei.

31 Das vorlegende Gericht stellt jedoch fest, dass die von der Universität ausgeführten Umsätze nur zur Erlangung eines Steuervorteils getätigt worden seien. Sie hätten keinen anderen Geschäftszweck. Sie liefen auf einen Zahlungsaufschubsplan mit einem eingebauten Mechanismus zur späteren völligen Steuerersparnis hinaus. Das vorlegende Gericht schließt daraus, dass diese Umsätze auf eine Steuerumgehung hinausliefen. Außerdem zeigten die Tatsachenfeststellungen eindeutig, dass es die Absicht der Universität und des Trust gewesen sei, dieses Ergebnis zu erreichen.

32 Unter diesen Umständen hat das VAT and Duties Tribunal Manchester beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind in einem Fall, in dem

1. eine Universität auf die Mehrwertsteuerbefreiung bezüglich der Lieferungen einer ihr gehörenden Liegenschaft verzichtet und die Liegenschaft an einen von ihr errichteten und kontrollierten Trust verpachtet,

2. der Trust auf die Mehrwertsteuerbefreiung bezüglich der Lieferungen der fraglichen Liegenschaft verzichtet und die Liegenschaft an die Universität unterverpachtet,

3. der Abschluss und die Durchführung des Pachtvertrags und des Unterpachtvertrags seitens der Universität einzig und allein zur Erzielung eines Steuervorteils erfolgten und keinen selbständigen Geschäftszweck hatten,

4. die Verpachtung und die Rückverpachtung, wie von der Universität und dem Trust beabsichtigt, auf einen Aufschubsplan (d. h. einen Plan zum Aufschub der Mehrwertsteuerzahlung) mit einer eingebauten Vorrichtung zur späteren völligen Steuerersparnis hinausliefen,

a) die Verpachtung und die Unterverpachtung steuerpflichtige Lieferungen für die Zwecke der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, und

b) erfüllen sie die Voraussetzungen für wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie?

Zur Vorlagefrage

33 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Umsätze wie die des Ausgangsverfahrens Lieferungen von Gegenständen oder

Dienstleistungen und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Artikel 2 Nummer 1, 4 Absätze 1 und 2, 5 Absatz 1 und 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darstellen, wenn sie ausschließlich in der Absicht getätigt werden, einen Steuervorteil zu erlangen, und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen.

Beim Gerichtshof abgegebene Erklärungen

34 Die Universität macht geltend, unter den in der Vorlageentscheidung angesprochenen Umständen seien die Verpachtung und die Unterverpachtung steuerbare Umsätze und wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie.

35 Die Regierung des Vereinigten Königreichs ist der Ansicht, dass, wenn unter Umständen, wie sie vom vorlegenden Gericht festgestellt worden seien, eine juristische Person wie die Universität eine unbewegliche Sache an einen Dritten verpachte, der wie der Trust mit ihr verbunden sei und von ihr kontrolliert werde, und dieser die Sache nur deshalb an die Universität unterverpachte, um einen Aufschub oder eine völlige Vermeidung der Mehrwertsteuerzahlung zu erreichen, die sonst weitgehend nicht wiederzuerlangen gewesen wäre, weil die unbewegliche Sache im Rahmen der eigenen steuerbefreiten Unterrichtstätigkeit der Universität genutzt werde,

— die Universität keiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie nachgehe — genauer gesagt eine juristische Person wie die Universität nicht eine unbewegliche Sache zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutze, wenn sie mit der Ausführung des Umsatzes die Umgehung der Mehrwertsteuer bezwecke — und

— weder die Verpachtung noch die Unterverpachtung Dienstleistungen im Sinne des Artikels 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darstellten.

36 Irland bringt vor, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Verpachtung und die Unterverpachtung nicht als „wirtschaftliche Tätigkeiten" im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie eingestuft werden könnten und an sich keine steuerbaren Umsätze im Sinne dieser Richtlinie seien.

37 Die italienische Regierung ist der Ansicht, dass bei der Beurteilung der Frage, in welchem Maße die Gegenstände oder Dienstleistungen, die Gegenstand des Mehrwertsteuerabzugs sein sollten, sowohl für Umsätze verwendet würden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe, als auch für solche, für die dieses Recht nicht bestehe, nicht die Mittel oder Umsätze berücksichtigt werden könnten, die nur dazu dienten, die Anwendung des Pro-rata-Mechanismus zu vermeiden (um somit in den Genuss des vollen Abzugs zu kommen), da diese Mittel oder Umsätze für die Abzugsberechtigten keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie darstellten.

38 Die Kommission macht geltend, dass bei der Anwendung der Begriffe „wirtschaftliche Tätigkeit" und „Lieferungen von Gegenständen/Dienstleistungen" im Sinne der Artikel 4, 5 und 6 der Sechsten Richtlinie auf die objektiven Merkmale der betreffenden Geschäfte und Tätigkeiten abzustellen sei. Auf den Zweck der Lieferung/Dienstleistung komme es nicht an.

39 Wenn jedoch ein Steuerpflichtiger oder eine Gruppe untereinander verbundener Steuerpflichtiger einen oder mehrere Umsätze tätigten, die keinen wirtschaftlichen Grund hätten, mit denen aber willkürlich ein Sachverhalt herbeigeführt werde, dessen einziger Zweck es sei, die für die Wiedererlangung der Vorsteuer erforderlichen Voraussetzungen zu schaffen, so dürften diese Umsätze keine Berücksichtigung finden, da sie eine missbräuchliche Praxis darstellten.

Würdigung durch den Gerichtshof

40 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 (vgl. u. a. Urteil vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-305/01, MGK Kraftfahrzeuge Factoring, Slg. 2003, I-6729, Randnr. 38).

41 Insoweit erkennt die Sechste Richtlinie der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zu, indem sie in Artikel 2, der die steuerbaren Umsätze betrifft, außer der Einfuhr von Gegenständen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen erfasst, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

42 Was zunächst den Begriff „Lieferungen von Gegenständen" betrifft, so gilt nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie als eine solche Lieferung die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

43 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes ergibt sich, dass dieser Begriff jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (vgl. u. a. Urteile vom 8. Februar 1990 in der Rechtssache C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Slg. 1990, I-285, Randnr. 7, und vom 21. April 2005 in der Rechtssache C-25/03, HE, Slg. 2005, I-3123, Randnr. 64).

44 Was den Begriff „Dienstleistungen" anbelangt, so erfasst er nach Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 dieser Richtlinie ist.

45 Sodann gilt nach Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

46 Schließlich ist der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten" in Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie als „alle" Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden definiert und schließt nach der Rechtsprechung sämtliche Stadien der Erzeugung, des Handels und der Erbringung von Dienstleistungen ein (vgl. u. a. Urteile vom 4. Dezember 1990 in der Rechtssache C-186/89, Van Tiem, Slg. 1990, I-4363, Randnr. 17, und MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, Randnr. 42).

47 Wie der Gerichtshof in Randnummer 26 des Urteils vom 12. September 2000 in der Rechtssache C-260/98 (Kommission/Griechenland, Slg. 2000, I-6537) festgestellt hat, wird aus der Analyse der Definitionen der Begriffe des Steuerpflichtigen und der wirtschaftlichen Tätigkeiten deutlich, dass sich der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeiten auf einen weiten Bereich erstreckt und dass es sich dabei um einen objektiv festgelegten Begriff handelt, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird (vgl. auch Urteil vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85, Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471, Randnr. 8, sowie im gleichen Sinne u. a. Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19, und vom 27. November 2003 in der Rechtssache C-497/01, Zita Modes, Slg. 2003, I-14393, Randnr. 38).

48 Tatsächlich zeigt diese Analyse ebenso wie die der Begriffe „Lieferungen von Gegenständen" und „Dienstleistungen", dass die betreffenden Ausdrücke, die die nach der Sechsten Richtlinie steuerbaren Umsätze definieren, sämtlich objektiven Charakter haben und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Januar 2006 in den Rechtssachen C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen u. a., Slg. 2006, I-483, Randnr. 44).

49 Wie der Gerichtshof in Randnummer 24 des Urteils vom 6. April 1995 in der Rechtssache C-4/94 (BLP Group, Slg. 1995, I-983) festgestellt hat, wäre eine

Verpflichtung der Steuerverwaltung, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln, unvereinbar mit den Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Maßnahmen dadurch zu erleichtern, dass, abgesehen von Ausnahmefällen, auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abgestellt wird.

50 Folglich sind Umsätze wie die des Ausgangsverfahrens Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Artikel 2 Nummer 1, 4 Absätze 1 und 2, 5 Absatz 1 und 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen.

51 Auch wenn diese Kriterien im Fall einer Steuerhinterziehung z. B. durch falsche Steuererklärungen oder die Ausstellung nicht ordnungsgemäßer Rechnungen nicht erfüllt sind, ändert das nichts daran, dass es bei der Feststellung, ob ein Umsatz eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung und eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, nicht darauf ankommt, ob der betreffende Umsatz ausschließlich zur Erlangung eines Steuervorteils getätigt wurde.

52 In diesem Zusammenhang ist jedoch darauf hinzuweisen, dass, wie aus Randnummer 85 des Urteils vom heutigen Tag in der Rechtssache C-255/02 (Halifax u. a., Slg. 2006, I-1609) hervorgeht, die Sechste Richtlinie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.

53 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Umsätze wie die im Ausgangsverfahren fraglichen, selbst wenn sie ausschließlich in der Absicht getätigt werden, einen Steuervorteil zu erlangen, und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen, Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen und eine wirt-

schaftliche Tätigkeit im Sinne der Artikel 2 Nummer 1, 4 Absätze 1 und 2, 5 Absatz 1 und 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darstellen, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen.

Kosten

54 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 (Große Kammer) für Recht erkannt:

Umsätze wie die im Ausgangsverfahren fraglichen sind, selbst wenn sie ausschließlich in der Absicht getätigt werden, einen Steuervorteil zu erlangen, und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen, Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Artikel 2 Nummer 1, 4 Absätze 1 und 2, 5 Absatz 1 und 6 Absatz 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 steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in ihrer durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen.

Unterschriften.