Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

22. November 2017*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Art. 4 Abs. 3 Buchst. a und Art. 13 Teil B Buchst. g – Befreiung anderer als der in Art. 4 Abs. 3 Buchst. a genannten Lieferungen von Gebäuden und dem dazugehörigen Grund und Boden – Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken – Anwendbarkeit bei Fehlen nationaler Bestimmungen zur Umsetzung dieses Grundsatzes – Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes“

In der Rechtssache C-251/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Supreme Court (Oberster Gerichtshof, Irland) mit Entscheidung vom 21. April 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 2. Mai 2016, in dem Verfahren

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

gegen

T. G. Brosnan

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten T. von Danwitz (Berichterstatter), der Richter C. Vajda und E. Juhász, der Richterin K. Jürimäe und des Richters C. Lycourgos,

Generalanwalt: M. Bobek,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 27. April 2017,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– von Herrn Cussens, Herrn Jennings und Herrn Kingston, vertreten durch D. Lynch und J. O’Malley, Solicitors, sowie durch B. Murray, SC, und F. Mitchell, Barrister,

* Verfahrenssprache: Englisch.

– Irlands, vertreten durch E. Creedon, J. Quaney und A. Joyce als Bevollmächtigte im Beistand von N. Travers, SC,

– der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Owsiany-Hornung und R. Lyal als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. September 2017

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. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie den Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken im Bereich der Mehrwertsteuer.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Edward Cussens, John Jennings und Vincent Kingston auf der einen Seite und T. G. Brosnan, Inspector of Taxes (Steuerinspektor, Irland), als Vertreter des Office of the Revenue Commissioners (Finanzamt, Irland) (im Folgenden: Steuerverwaltung) auf der anderen Seite über die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Immobilienverkäufe.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

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

4 Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie bestimmt:

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

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

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

Als Gebäude gilt jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk;

…“

5 Art. 13 Teil B Buchst. g der Sechsten Richtlinie lautet:

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

…

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

6 Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs bestimmt:

„Das Vorabentscheidungsersuchen muss außer den dem Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen enthalten:

a) eine kurze Darstellung des Streitgegenstands und des maßgeblichen Sachverhalts, wie er vom vorlegenden Gericht festgestellt worden ist, oder zumindest eine Darstellung der tatsächlichen Umstände, auf denen die Fragen beruhen;

b) den Wortlaut der möglicherweise auf den Fall anwendbaren nationalen Vorschriften und gegebenenfalls die einschlägige nationale Rechtsprechung;

c) eine Darstellung der Gründe, aus denen das vorlegende Gericht Zweifel bezüglich der Auslegung oder der Gültigkeit bestimmter Vorschriften des Unionsrechts hat, und den Zusammenhang, den es zwischen diesen Vorschriften und dem auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren nationalen Recht herstellt.“

Irisches Recht

7 Der Value Added Tax Act 1972 (Mehrwertsteuergesetz von 1972) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt in Section 4 (1), (2) und (4):

„(1)

(a) Diese Section gilt für unbewegliche Gegenstände –
(i) die von oder im Auftrag der sie liefernden Person geschaffen wurden …

…

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

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

…

(4) Veräußert ein an unbeweglichen Gegenständen im Sinne dieser Section Berechtigter betreffend die Gesamtheit oder einen Teil dieser Gegenstände ein sich aus dem betreffenden Recht ergebendes Recht, ohne dieses Recht vollständig aufzugeben, so wird … angenommen, dass diese Person sich diese Gegenstände oder den Teil davon zu unternehmensfremden Zwecken angeeignet hat."

8 Section 4 (6) (a) dieses Gesetzes bestimmt, dass keine Mehrwertsteuer u. a. auf eine Lieferung unbeweglicher Gegenstände erhoben wird,

„in Bezug auf die ein der liefernden Person nach Section 12 zustehendes Abzugsrecht bezüglich der für die Lieferung oder Entwicklung der Gegenstände anfallenden oder entrichteten Mehrwertsteuer nicht entstanden ist und auch … nicht entstanden wäre …".

9 In Section 4 (9) dieses Gesetzes heißt es:

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

10 Section 10 (9) des Mehrwertsteuergesetzes betrifft die Bestimmung des mehrwertsteuerpflichtigen Betrags bei der Lieferung von Immobilien und Dienstleistungen, die in der Errichtung von Immobilien bestehen. Diese Section 10 (9) (a) und (b) sieht vor:

„(a) … [D]er Wert eines etwaigen Rechts an den im Zusammenhang mit der Lieferung veräußerten Gütern [ist] in die Gegenleistung einzubeziehen.

(b) Für die Bewertung eines jeden Rechts an unbeweglichen Gegenständen ist der Marktpreis solcher Rechte anzusetzen. …"

11 Gemäß Regulation 19 (2) (b) der Value Added Tax Regulations 1979 (Mehrwertsteuerverordnung von 1979), die diese Section 10 (9) umsetzt, wird der Wert des Rücknahmerechts, das ein Veräußerer bei der Veräußerung eines Rechts behält, das sich aus einem Recht an unbeweglichen Sachen ergibt, nicht berücksichtigt, wenn das veräußerte Recht nach dem Veräußerungsvertrag für einen Zeitraum von 20 Jahren oder mehr veräußert wird.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12 Die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens waren Miteigentümer eines Projektstandorts in der Stadt Baltimore in Irland, auf dem sie 15 Ferienwohnungen errichteten, die verkauft werden sollten.

13 Vor dem Verkauf tätigten sie in den Monaten März und April 2002 mehrere Geschäfte mit der Shamrock Estates Limited, einer mit ihnen verbundenen Gesellschaft. Am 8. März 2002 schlossen sie mit dieser zwei Mietverträge, und zwar einen Mietvertrag, mit dem sie ihr die betreffenden Immobilien für einen Zeitraum von 20 Jahren und einem Monat ab diesem Zeitpunkt vermieteten (im

Folgenden: langfristiger Mietvertrag), und einen Mietvertrag, mit dem Shamrock Estates diese Immobilien an die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens für einen Zeitraum von zwei Jahren zurückvermietete.

14 Am 3. April 2002 wurden die beiden Mietverträge durch gegenseitigen Verzicht der jeweiligen Mieter beendet, so dass die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens das volle Eigentum an den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilien wiedererlangten.

15 Im Mai 2002 veräußerten die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens alle Immobilien an Dritte, die daran das volle Eigentum erwarben.

16 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass gemäß Section 4 (9) des Mehrwertsteuergesetzes auf diese Veräußerungen keine Mehrwertsteuer anfiel, da die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilien zuvor im Rahmen des langfristigen Mietvertrags Gegenstand einer der Mehrwertsteuer unterliegenden ersten Lieferung gewesen waren. Nach der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung unterlag nur der langfristige Mietvertrag der Mehrwertsteuer.

17 Mit Steuerbescheiden vom 27. August 2004 verlangte die Steuerverwaltung von den Rechtsmittelführern des Ausgangsverfahrens die Zahlung zusätzlicher Mehrwertsteuer für die im Mai 2002 getätigten Veräußerungen der Immobilien. Sie war nämlich der Auffassung, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Mietverträge, die die Vermietung und Rückvermietung der Immobilien vorsahen, eine erste Lieferung darstellten, die künstlich konstruiert worden sei, um eine Steuerpflicht der späteren Veräußerungen zu verhindern. Diese Lieferung sei daher für die Berechnung der Mehrwertsteuer nicht zu berücksichtigen.

18 Die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens legten gegen die Steuerbescheide vom 27. August 2004 Einspruch bei einem Appeal Commissioner (Einspruchsstelle, Irland) ein, der zurückgewiesen wurde.

19 Der Circuit Court Cork (Kreisgericht Cork, Irland) wies die Klage, die die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens gegen die Zurückweisung ihres Einspruchs durch den Appeal Commissioner (Einspruchsstelle) erhoben hatten, ab, legte jedoch auf Antrag der Rechtsmittelführer dem High Court (Hoher Gerichtshof, Irland) einige Rechtsfragen vor und stützte sich dabei auf die Feststellung, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Mietverträge keinen wirtschaftlichen Gehalt hätten und geschlossen worden seien, um den Betrag der im Rahmen der Veräußerung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilien geschuldeten Mehrwertsteuer zu reduzieren.

20 Als Antwort auf diese Fragen entschied der High Court (Hoher Gerichtshof), dass die Mietverträge, da sie keinen wirtschaftlichen Gehalt hätten, eine missbräuchliche Praxis im Sinne des Urteils des Gerichtshofs vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, im Folgenden: Urteil Halifax, EU:C:2006:121), darstellten. Zudem sei der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken, wie er aus dem Urteil Halifax hervorgehe, allgemein anwendbar und verlange, dass die innerstaatlichen Gerichte missbräuchliche Praktiken entsprechend der Realität umqualifizierten, auch wenn es keine nationalen Rechtsvorschriften gebe, die diesen Grundsatz umsetzten.

21 Die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens fochten die Entscheidung des High Court (Hoher Gerichtshof) beim Supreme Court (Oberster Gerichtshof, Irland) an. Sie machen geltend, dass ihnen der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken, wenn es keine innerstaatliche Vorschrift gebe, die diesen Grundsatz umsetze, nicht entgegengehalten werden könne, um ihnen ihr Recht auf Steuerbefreiung der Veräußerungen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilien aus Section 4 (9) des Mehrwertsteuergesetzes zu nehmen. Eine solche Anwendung dieses Grundsatzes verstoße gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes.

22 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze erfüllten auch nicht den Tatbestand des Rechtsmissbrauchs im Sinne der sich aus dem Urteil Halifax ergebenden Rechtsprechung des Gerichtshofs, da diese Umsätze formal nicht den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie oder nationalen Bestimmungen zur Umsetzung dieser Richtlinie entsprochen hätten, da sie auf Section 4 (9) des Mehrwertsteuergesetzes gestützt seien, die mit der Richtlinie unvereinbar sei. Des Weiteren stehe das mit diesen Umsätzen verfolgte Ziel, das in der steuerlich effizienten Veräußerung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilien bestehe, den Zielen der Sechsten Richtlinie nicht entgegen. Die Steuerverwaltung tritt diesem Vorbringen entgegen.

23 Das vorlegende Gericht führt aus, dass es an die in Rn. 19 des vorliegenden Urteils genannten Feststellungen des Circuit Court Cork (Kreisgericht Cork) gebunden sei. Im Rahmen des Ausgangsverfahrens habe die Steuerverwaltung nicht geltend gemacht, dass die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens einen Betrug begangen hätten, und sie habe auch nicht dargetan, dass es innerstaatliche Vorschriften gebe, die von ihr verlangten, Umsätze, die eine missbräuchliche Praxis darstellten, nicht zu berücksichtigen.

24 Unter diesen Umständen hat der Supreme Court (Oberster Gerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist der Rechtsmissbrauchsgrundsatz, wie er im Urteil Halifax als im Bereich der Mehrwertsteuer anwendbar anerkannt wurde, gegenüber einer Einzelperson unmittelbar wirksam, wenn kein innerstaatliches Instrument, sei es legislativ oder judikativ, zur Durchsetzung dieses Grundsatzes besteht, und zwar unter Umständen, unter denen – wie im vorliegenden Fall – die von der Steuerverwaltung befürwortete Umqualifizierung der vor den Veräußerungen vorgenommenen Geschäfte und der Veräußerungsvorgänge (im Folgenden zusammen: Geschäfte der Rechtsmittelführer) zu einer Mehrwertsteuerschuld zulasten der Rechtsmittelführer führen würde, die bei Anwendung der zum maßgebenden Zeitpunkt geltenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts auf die Geschäfte der Rechtsmittelführer nicht angefallen ist?

2. Falls die erste Frage dahin beantwortet wird, dass der Rechtsmissbrauchsgrundsatz gegenüber einer Einzelperson unmittelbar wirksam ist, auch wenn kein innerstaatliches Instrument, sei es legislativ oder judikativ, zur Durchsetzung dieses Grundsatzes besteht: War der Grundsatz ausreichend klar und bestimmt, um auf die Geschäfte der Rechtsmittelführer angewandt werden zu können, die abgeschlossen worden waren, bevor das Urteil Halifax erging, insbesondere im Hinblick auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Schutzes des berechtigten Vertrauens der Rechtsmittelführer?

3. Falls der Rechtsmissbrauchsgrundsatz auf die Geschäfte der Rechtsmittelführer anwendbar ist, so dass diese umzuqualifizieren sind:
   a) Welcher rechtliche Mechanismus ist für die Festsetzung und Erhebung der auf die Geschäfte der Rechtsmittelführer anfallenden Mehrwertsteuer anzuwenden, nachdem nach innerstaatlichem Recht keine Mehrwertsteuer geschuldet bzw. festsetzbar oder erhebbar ist?
   b) Auf welche Weise haben die innerstaatlichen Gerichte eine solche Steuerverbindlichkeit umzusetzen?

4. Hat das innerstaatliche Gericht bei der Beurteilung, ob das wesentliche Ziel der Geschäfte der Rechtsmittelführer in der Erlangung eines Steuervorteils bestand, die vor den Veräußerungen vorgenommenen Geschäfte (die nach den Feststellungen des Gerichts ausschließlich aus steuerlichen Gründen durchgeführt wurden) isoliert zu betrachten, oder ist das Ziel der Geschäfte der Rechtsmittelführer insgesamt zu betrachten?

5. Ist Section 4 (9) des Mehrwertsteuergesetzes als innerstaatliche Umsetzungsbestimmung zur Sechsten Richtlinie zu behandeln, obwohl er nicht mit der in Art. 4 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie enthaltenen Bestimmung vereinbar ist, bei deren richtiger Anwendung die Rechtsmittelführer in Bezug auf die Lieferung der Liegenschaften vor dem Erstbezug als Steuerpflichtige behandelt würden, obwohl zuvor schon eine steuerbare Verfügung stattgefunden hat?

6. Für den Fall, dass Section 4 (9) des Mehrwertsteuergesetzes mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar ist: Haben die Rechtsmittelführer im Vertrauen auf diese Bestimmung einen den im Urteil Halifax anerkannten Grundsätzen zuwiderlaufenden Rechtsmissbrauch begangen?

7. Hilfsweise, wenn Section 4 (9) des Mehrwertsteuergesetzes nicht mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar ist: Haben die Rechtsmittelführer einen Steuervorteil erlangt, der dem Ziel der Richtlinie und/oder von Section 4 widerspricht?

8. Für den Fall, dass Section 4 (9) des Mehrwertsteuergesetzes nicht als Umsetzungsbestimmung zur Sechsten Richtlinie zu betrachten ist: Findet der durch das Urteil Halifax etablierte Rechtsmissbrauchsgrundsatz trotzdem auf die gegenständlichen Geschäfte Anwendung, und zwar unter Bezugnahme auf die durch den Gerichtshof im Urteil Halifax niedergelegten Kriterien?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten und zur zweiten Frage

25 Mit seiner ersten und seiner zweiten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken dahin auszulegen ist, dass er unabhängig von einer nationalen Maßnahme zu seiner Durchsetzung in der innerstaatlichen Rechtsordnung unmittelbar angewandt werden kann, um Immobilienverkäufen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden die Befreiung von der Mehrwertsteuer zu versagen. Da die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze vor dem Erlass des Urteils Halifax durchgeführt wurden, fragt sich das vorlegende Gericht auch, ob eine solche Anwendung des Grundsatzes des Verbots rechtsmissbräuchlicher Praktiken auf diese Umsätze mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vereinbar ist, und insbesondere, ob dieser Grundsatz so angesehen werden kann, dass sein Inhalt ausreichend klar und bestimmt ist.

26 Zunächst ist festzustellen, dass diese Fragen derart formuliert sind, dass sie an die Rechtsprechung zur unmittelbaren Wirkung von Richtlinien erinnern. Nach dieser Rechtsprechung können die Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, gegenüber dem Staat unmittelbar geltend gemacht werden, können jedoch nicht selbst Verpflichtungen für einen Einzelnen begründen, so dass diesem gegenüber eine Berufung auf die Richtlinie als solche vor nationalen Gerichten nicht möglich ist (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 12. Dezember 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, Rn. 18 und 22 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Somit müssen die sich aus einer Richtlinie ergebenden Pflichten in das innerstaatliche Recht umgesetzt werden, um gegenüber einem Einzelnen unmittelbar geltend gemacht werden zu können.

27 Dagegen ist festzustellen, dass der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken, wie er im Bereich der Mehrwertsteuer durch die aus dem Urteil Halifax hervorgegangene Rechtsprechung angewandt wird, keine durch eine Richtlinie aufgestellte Regel darstellt, sondern seine Grundlage in der in den Rn. 68 und 69 jenes Urteils angeführten ständigen Rechtsprechung findet, wonach zum einen eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist (vgl. u. a. Urteile vom 12. Mai 1998, Kefalas u. a., C-367/96, EU:C:1998:222, Rn. 20, vom 23. März 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, Rn. 33, und vom 3. März 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, Rn. 32) und zum anderen die Anwendung des Unionsrechts nicht so weit gehen kann, dass die

missbräuchlichen Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt werden (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 11. Oktober 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, Rn. 21, vom 3. März 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, Rn. 21, und vom 14. Dezember 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, Rn. 51).

28 Zwar hat der Gerichtshof in den Rn. 70 und 71 des Urteils Halifax entschieden, dass dieses grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken auch im Bereich der Mehrwertsteuer gilt, und dabei hervorgehoben, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird. Daraus ergibt sich jedoch nicht, dass die Anwendung dieses Grundsatzes in diesem Bereich einem Umsetzungserfordernis unterliegt, wie dies bei den Bestimmungen dieser Richtlinie der Fall ist.

29 Des Weiteren ist zum einen hervorzuheben, dass die in Rn. 27 des vorliegenden Urteils angeführte Rechtsprechung in verschiedenen Bereichen des Unionsrechts wie u. a. dem des Gesellschaftsrechts (Urteile vom 12. Mai 1998, Kefalas u. a., C-367/96, EU:C:1998:222, und vom 23. März 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), dem der gemeinsamen Agrarpolitik (Urteile vom 11. Oktober 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, vom 3. März 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, und vom 14. Dezember 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) und dem der Mehrwertsteuer (Urteil vom 3. März 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128) ergangen ist.

30 Zum anderen geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken auf die durch das Unionsrecht vorgesehenen Rechte und Vorteile unabhängig von der Frage erfolgt, ob diese Rechte und Vorteile ihre Grundlage in den Verträgen (vgl. in Bezug auf die Grundfreiheiten u. a. Urteile vom 3. Dezember 1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, Rn. 13, und vom 9. März 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, Rn. 24), in einer Verordnung (Urteile vom 6. April 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, Rn. 19 und 20, sowie vom 13. März 2014, SICES u. a., C-155/13, EU:C:2014:145, Rn. 29 und 30) oder in einer Richtlinie (vgl. für den Bereich der Mehrwertsteuer u. a. Urteile vom 3. März 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, Rn. 32, Halifax, Rn. 68 und 69, sowie vom 13. März 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, Rn. 40) haben. Es ist daher offensichtlich, dass dieser Grundsatz nicht die gleiche Rechtsnatur hat wie die Rechte und Vorteile, auf die er anwendbar ist.

31 Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken, wie er in der aus dem Urteil Halifax hervorgegangenen Rechtsprechung auf den Bereich der Mehrwertsteuer angewandt wird, weist somit den allgemeinen Charakter auf, der den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts naturgemäß innewohnt (vgl. entsprechend Urteil vom 15. Oktober 2009, Audiolux u. a., C-101/08, EU:C:2009:626, Rn. 50).

32 Dem ist noch hinzuzufügen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Versagung eines Rechts oder eines Vorteils wegen missbräuchlicher oder betrügerischer Tätigkeiten nur die bloße Folge der Feststellung ist, dass im Fall von Betrug oder Rechtsmissbrauch die objektiven Voraussetzungen für die Erlangung des ersuchten Vorteils in Wirklichkeit nicht erfüllt sind und daher für diese Versagung keine spezielle Rechtsgrundlage erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Dezember 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, Rn. 56, Halifax, Rn. 93, und vom 4. Juni 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, Rn. 28).

33 Folglich kann der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken einem Steuerpflichtigen entgegengehalten werden, um ihm u. a. das Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer zu versagen, auch wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Versagung vorsehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a., C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 62).

34 Entgegen dem Vorbringen der Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens lässt der Umstand, dass die Situation, die zu dem in der vorstehenden Randnummer angeführten Urteil geführt hat, Betrugsfälle betraf, nicht die Schlussfolgerung zu, dass diese Rechtsprechung nur auf Betrugs- und nicht auf Missbrauchsfälle anwendbar ist. Wie u. a. aus den Rn. 56 und 57 des Urteils vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a. (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455), hervorgeht, hat sich der Gerichtshof nämlich, um zu der in der vorstehenden Randnummer wiedergegebenen Feststellung zu gelangen, u. a. auf seine in den Rn. 27 und 32 des vorliegenden Urteils angeführte ständige Rechtsprechung gestützt, die sowohl Betrugsfälle als auch Situationen erfasst, die missbräuchliche Praktiken betreffen.

35 Die Rechtsprechung, auf die sich die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens in ihren beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen berufen, vermag die Schlussfolgerung in Rn. 33 des vorliegenden Urteils ebenfalls nicht in Frage zu stellen.

36 Der Gerichtshof hat in den Rn. 87, 90 und 91 des Urteils Halifax zwar entschieden, dass es, in Ermangelung einer Regelung über die Erhebung der Mehrwertsteuer in der Sechsten Richtlinie, Sache der Mitgliedstaaten ist, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen die Mehrwertsteuer nachträglich vom Fiskus erhoben werden kann, wenn das Bestehen einer missbräuchlichen Praxis festgestellt worden ist. Er hat jedoch nicht über die Anwendungsvoraussetzungen des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken entschieden, sondern nur über die Verfahrensmodalitäten der Erhebung der Mehrwertsteuer, die die nationalen Behörden vornehmen müssen, nachdem sie gemäß diesem Grundsatz das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis festgestellt haben.

37 Die Urteile vom 13. Februar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), und vom 12. Februar 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), auf die sich die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens in diesem Kontext berufen, betreffen ebenfalls – genauso wie die in der vorstehenden Randnummer angeführte, aus dem Urteil Halifax hervorgegangene Rechtsprechung – die Verfahrensmodalitäten für die Durchführung dieses Grundsatzes, in Bezug auf die Berechtigung oder die Verpflichtung des nationalen Richters, das Vorliegen eines Steuerbetrugs von Amts wegen zu prüfen (Urteil vom 13. Februar 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 39), und die Möglichkeit, die Anwendung nationaler Vorschriften zur Bekämpfung von Rechtsmissbrauch und Betrug von einem vorherigen Verfahren abhängig zu machen, das insbesondere durch eine Anhörung der betroffenen Person gekennzeichnet ist (Urteil vom 12. Februar 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, Rn. 34).

38 Was schließlich das Urteil vom 5. Juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), betrifft, geht aus den Rn. 38 und 48 jenes Urteils hervor, dass der Gerichtshof nicht über die Anwendungsvoraussetzungen des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken entschieden hat, sondern über die einer konkreten Bestimmung in einer Richtlinie, die es den Mitgliedstaaten erlaubt, die in dieser Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung zu versagen, wenn der betreffende Vorgang als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat. Zwar hat der Gerichtshof in Rn. 48 jenes Urteils den Schwerpunkt auf das Vorliegen von Vorschriften des innerstaatlichen Rechts über Rechtsmissbrauch, Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung gelegt, die richtlinienkonform ausgelegt werden können, diese Rechtsprechung betrifft jedoch die genannte Vorschrift des Sekundärrechts und ist daher nicht auf den allgemeinen Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken anwendbar.

39 Das vorlegende Gericht fragt ferner nach der Vereinbarkeit einer Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken, wie er aus dem Urteil Halifax hervorgeht, auf die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze, die vor dem Erlass jenes Urteils durchgeführt wurden, mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes.

40 Eine solche Anwendung des Unionsrechts ist indessen mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vereinbar (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 22. Januar 2015, Balazs, C-401/13 und C-432/13, EU:C:2015:26, Rn. 49 und 50 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 19. April 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, Rn. 38 bis 40).

41 Durch die Auslegung des Unionsrechts, die der Gerichtshof in Ausübung seiner Befugnisse aus Art. 267 AEUV vornimmt, wird nämlich erforderlichenfalls erläutert und verdeutlicht, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite dieses Recht seit seinem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre. Daraus folgt, dass – abgesehen von ganz außergewöhnlichen Umständen, deren Vorliegen hier jedoch nicht geltend gemacht worden ist – der Richter das Unionsrecht in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlass des auf das Ersuchen um Auslegung ergangenen Urteils entstanden sind, anwenden muss, wenn alle sonstigen Voraussetzungen für die Anrufung der zuständigen Gerichte in einem die Anwendung dieses Rechts betreffenden Streit erfüllt sind (vgl. u. a. Urteile vom 29. September 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, Rn. 44 und 45 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 19. April 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, Rn. 40).

42 Überdies ist festzustellen, dass der Gerichtshof im Urteil Halifax die zeitliche Wirkung seiner Auslegung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken im Bereich der Mehrwertsteuer nicht begrenzt hat. Eine solche Begrenzung kann indessen nur in dem Urteil selbst erfolgen, mit dem über die erbetene Auslegung entschieden wird; dieses Erfordernis stellt die Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten und der Einzelnen in Ansehung des Unionsrechts sicher und erfüllt damit die Anforderungen, die sich aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit ergeben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. März 2007, Meilicke u. a., C-292/04, EU:C:2007:132, Rn. 36, und vom 23. Oktober 2012, Nelson u. a., C-581/10 und C-629/10, EU:C:2012:657, Rn. 91).

43 Was im Übrigen die Frage betrifft, ob sich die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes berufen können, um gegen die ihnen gegenüber erfolgte Ablehnung der Befreiung von der Mehrwertsteuer vorzugehen, so kann sich nach ständiger Rechtsprechung ein Steuerpflichtiger, der die Voraussetzungen für die Gewährung eines Rechts missbräuchlich oder betrügerisch geschaffen hat, nicht auf diese Grundsätze berufen, um sich gegen die Versagung der Gewährung des betreffenden Rechts in Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken zu wenden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. Juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, Rn. 38, Halifax, Rn. 84, und vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a., C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 60).

44 In Anbetracht dieser Erwägungen ist auf die erste und die zweite Frage zu antworten, dass der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken dahin auszulegen ist, dass er unabhängig von einer nationalen Maßnahme zu seiner Durchsetzung in der innerstaatlichen Rechtsordnung unmittelbar angewandt werden kann, um Immobilienverkäufen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die vor dem Erlass des Urteils Halifax durchgeführt wurden, die Befreiung von der Mehrwertsteuer zu versagen, ohne dass die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes dem entgegenstehen.

Zur dritten Frage

45 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, wie die Sechste Richtlinie auszulegen ist, um in dem Fall, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze in Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken umzuqualifizieren sein sollten, zu bestimmen, auf welcher rechtlichen Grundlage diejenigen Umsätze, die keine solche Praxis darstellen, mit der Mehrwertsteuer besteuert werden können.

46 Es ist darauf hinzuweisen, dass dann, wenn das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis festgestellt worden ist, die betroffenen Umsätze in der Weise neu zu definieren sind, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte. Diese Umqualifizierung darf jedoch nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden (vgl. in diesem Sinne Urteile Halifax, Rn. 92, 94 und 98, sowie vom 22. Dezember 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, Rn. 48 und 52).

47 Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, dass die Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zunächst voraussetzt, dass die Situation bestimmt wird, wie sie ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte, und sodann diese umqualifizierte Situation anhand der einschlägigen Bestimmungen des nationalen Rechts und der Sechsten Richtlinie beurteilt wird.

48 Somit verpflichtet der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken die nationalen Behörden im Wesentlichen, die auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer einschlägige Regelung auf die betreffenden Umsätze anzuwenden und dabei diejenigen dieser Umsätze außer Betracht zu lassen, die eine missbräuchliche Praxis darstellen.

49 Im vorliegenden Fall müsste, falls das vorlegende Gericht feststellen sollte, dass die Mietverträge, die den Veräußerungen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilien vorausgingen, eine missbräuchliche Praxis darstellten, die eventuelle Besteuerung dieser Veräußerungen mit der Mehrwertsteuer auf die einschlägigen Vorschriften der nationalen Regelung, die eine entsprechende Steuerpflichtigkeit vorsieht, gestützt werden. Die Sechste Richtlinie kann nämlich nicht selbst Verpflichtungen für einen Einzelnen begründen, so dass ihm gegenüber eine Berufung auf die Richtlinie als solche vor einem nationalen Gericht nicht möglich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. September 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

50 Daher wäre es in diesem Fall Sache des vorlegenden Gerichts, zu überprüfen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilienverkäufe entsprechend den übereinstimmenden Angaben, die Irland und die Europäische Kommission in der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof gemacht haben, gemäß Section 4 (1) und (2) des Mehrwertsteuergesetzes, die somit die Rechtsgrundlage für die Mehrwertsteuerpflichtigkeit dieser Verkäufe bilden würde, der Mehrwertsteuer unterliegen.

51 Demgemäß ist auf die dritte Frage zu antworten, dass die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass in dem Fall, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze in Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken umzuqualifizieren sein sollten, diejenigen Umsätze, die keine solche Praxis darstellen, auf der Grundlage der einschlägigen Vorschriften der nationalen Regelung, die eine entsprechende Steuerpflichtigkeit vorsehen, mit der Mehrwertsteuer besteuert werden können.

Zur vierten Frage

52 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken dahin auszulegen ist, dass, um auf der Grundlage von Rn. 75 des Urteils Halifax zu bestimmen, ob mit den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird oder nicht, das Ziel der Mietverträge, die den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilienverkäufen vorausgingen, isoliert zu betrachten ist oder das gemeinsame Ziel sämtlicher Mietverträge und Verkäufe zu berücksichtigen ist.

53 Insoweit ist zunächst hervorzuheben, dass entgegen dem, was die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens in ihren beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen vortragen, die aus dem Urteil Halifax hervorgegangene Rechtsprechung nicht verlangt, darzutun, dass das einzige Ziel der in Rede stehenden Umsätze darin besteht, einen Steuervorteil zu erlangen. Zwar können Umsätze, mit denen ausschließlich ein solches Ziel verfolgt wird, das sich aus dieser Rechtsprechung ergebende Erfordernis erfüllen, der Gerichtshof hat jedoch in Rn. 45 seines Urteils vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), klargestellt, dass es sich ebenso verhält, wenn mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil erlangt werden soll.

54 Was die Beurteilung dieses Ziels in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden betrifft, ist festzustellen, dass gemäß den Angaben in der Vorlageentscheidung die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze in mehreren Verträgen bestehen, die dieselben Immobilien betreffen und von verschiedenen Personen geschlossen wurden: Es geht um die beiden Mietverträge zwischen den Rechtsmittelführern des Ausgangsverfahrens und Shamrock Estates sowie – nach der Kündigung dieser Verträge – um den Verkauf dieser Immobilien an Dritte.

55 Aus Art. 2 der Sechsten Richtlinie ergibt sich, dass jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist (Urteile vom 21. Februar 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 27. September 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, Rn. 14).

56 Wenn der Gerichtshof dazu aufgerufen ist, die erforderliche Prüfung zu erläutern, um den wesentlichen Zweck der in Rede stehenden Umsätze zu bestimmen, berücksichtigt er nur das Ziel des Umsatzes oder der Umsätze, deren Missbräuchlichkeit zu prüfen ist, und nicht dasjenige der Leistungen, die wegen dieser ersten Umsätze formal die Voraussetzungen für die Erlangung eines Steuervorteils erfüllen (vgl. u. a. Urteile vom 22. Dezember 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, Rn. 10 bis 15 und 31, und vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 20 und 43 bis 45).

57 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht ebenfalls hervor, dass die Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken nur dazu führt, die Umsätze auszuschließen, die eine solche Praxis darstellen, wohingegen auf die Leistungen, die keine solche darstellen, die einschlägigen Mehrwertsteuervorschriften anzuwenden sind (Urteil Halifax, Rn. 94 bis 97). Diese unterschiedliche Behandlung der Umsätze, die eine missbräuchliche Praxis darstellen, impliziert, dass auch ihr Ziel gesondert beurteilt wird.

58 Um zu bestimmen, ob mit den Mietverträgen, die den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilienverkäufen vorausgingen, im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wurde, ist demnach speziell auf das Ziel dieser Mietverträge abzustellen.

59 Es ist daher Sache des nationalen Gerichts, gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts – soweit dadurch die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht beeinträchtigt wird – zu prüfen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen einer missbräuchlichen Praxis im Ausgangsverfahren erfüllt sind. Der Gerichtshof kann im Vorabentscheidungsverfahren jedoch gegebenenfalls Klarstellungen vornehmen, um dem nationalen Gericht eine Richtschnur für seine Auslegung zu geben (vgl. u. a. Urteile Halifax, Rn. 76 und 77, sowie vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 34).

60 Für die Bestimmung des Inhalts und der tatsächlichen Bedeutung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Mietverträge kann das vorlegende Gericht u. a. den rein künstlichen Charakter dieser Umsätze sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den fraglichen Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne Urteil Halifax, Rn. 75 und 81). 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 (Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 62).

61 Im vorliegenden Fall hatten die in Rede stehenden Mietverträge gemäß den Angaben in der Vorlageentscheidung keinen wirtschaftlichen Gehalt und wurden zwischen den Rechtsmittelführern des Ausgangsverfahrens und einer mit ihnen verbundenen Gesellschaft geschlossen, um die Mehrwertsteuerpflichtigkeit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilienverkäufe zu reduzieren, die sie später durchzuführen beabsichtigten. Was den Umstand betrifft, dass mit diesen Mietverträgen, wie die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens vor dem Gerichtshof vorgetragen haben, beabsichtigt wurde, die Verkäufe steuerlich so effizient wie möglich abzuwickeln, kann dieses Ziel nicht als ein anderes Ziel als das der Erlangung eines steuerlichen Vorteils angesehen werden, da die beabsichtigte Wirkung gerade durch eine Reduzierung der Steuerlast erzielt werden sollte.

62 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen ist auf die vierte Frage zu antworten, dass der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken dahin auszulegen ist, dass, um auf der Grundlage von Rn. 75 des Urteils Halifax zu bestimmen, ob mit den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird oder nicht, das Ziel der Mietverträge, die den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilienverkäufen vorausgingen, isoliert zu betrachten ist.

Zur fünften und zur sechsten Frage

63 Die fünfte und die sechste Frage sind auf die Prämisse gestützt, dass Section 4 (9) des Mehrwertsteuergesetzes mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar ist.

64 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen der in Art. 267 AEUV vorgesehenen Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten die Notwendigkeit, zu einer dem nationalen Gericht dienlichen Auslegung des Unionsrechts zu gelangen, es erforderlich macht, dass dieses Gericht die Anforderungen an den Inhalt eines Vorabentscheidungsersuchens, die ausdrücklich in Art. 94 der Verfahrensordnung, von dem das vorlegende Gericht Kenntnis haben sollte, aufgeführt sind, sorgfältig beachtet (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 5. Juli 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, Rn. 18 und 19 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 27. Oktober 2016, Audace u. a., C-114/15, EU:C:2016:813, Rn. 35).

65 So ist es – nach Art. 94 Buchst. c der Verfahrensordnung – unerlässlich, dass die Vorlageentscheidung selbst eine Darstellung der Gründe enthält, aus denen das vorlegende Gericht Zweifel bezüglich der Auslegung oder der Gültigkeit bestimmter Vorschriften des Unionsrechts hat, und den Zusammenhang angibt, den es zwischen diesen Vorschriften und dem auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren nationalen Recht herstellt.

66 Hinsichtlich der fünften und der sechsten Frage genügt die Vorlageentscheidung diesen Anforderungen jedoch nicht.

67 Die Vorlageentscheidung erläutert nämlich nicht die Gründe, die das vorlegende Gericht dazu veranlasst haben können, an der Vereinbarkeit von Section 4 (9) des Mehrwertsteuergesetzes mit der Sechsten Richtlinie zu zweifeln, sondern beschränkt sich darauf, die Schlussfolgerungen der Parteien des Ausgangsverfahrens zu diesem Punkt wiederzugeben. Insbesondere stellt es den Zusammenhang nicht klar, der zwischen dieser Unvereinbarkeit und dem Ausgangsrechtsstreit bestehen kann. Somit lässt diese Entscheidung nicht erkennen, inwiefern die eventuelle Unvereinbarkeit nach Ansicht des vorlegenden Gerichts bedeuten würde, dass Section 4 (9) des Mehrwertsteuergesetzes nicht als Umsetzung dieser Richtlinie angesehen werden kann, und erlaubt es nicht, die Auswirkungen zu bestimmen, die diese Feststellung nach Auffassung dieses Gerichts auf die Anwendung der aus dem Urteil Halifax hervorgegangenen Rechtsprechung zum Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken haben könnte.

68 Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist festzustellen, dass die fünfte und die sechste Frage unzulässig sind.

Zur siebten Frage

69 Mit seiner siebten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken dahin auszulegen ist, dass Lieferungen von Immobilien wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden zur Erlangung eines Steuervorteils führen, der dem Ziel der einschlägigen Vorschriften der Sechsten Richtlinie zuwiderläuft.

70 Hierzu ist zum einen darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in Rn. 74 des Urteils Halifax entschieden hat, dass die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer erfordert, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe.

71 Zum anderen befreit Art. 13 Teil B Buchst. g dieser Richtlinie in Verbindung mit ihrem Art. 4 Abs. 3 Buchst. a die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden von der Steuer, wenn sie nach dem „Erstbezug“ erfolgt. Wie der Generalanwalt in Nr. 88 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, sollen mit dem Kriterium des „Erstbezugs“ Neubauten, deren Bau und Vermarktung der Mehrwertsteuer unterliegen müssen, von Altbauten unterschieden werden. Zu diesem Zweck legt dieses Kriterium den Zeitpunkt fest, „an dem der Gegenstand die Produktionskette verlässt und in den Konsumbereich eintritt“, nämlich „die Benutzung des Grundstückes durch seinen Eigentümer oder durch einen Mieter“ (vgl. Vorschlag der sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [KOM(73) 950 endg.]).

72 Somit betrifft die in Art. 13 Teil B Buchst. g der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung die Lieferung von Immobilien, nachdem diese tatsächlich von ihrem Eigentümer oder ihrem Mieter genutzt worden sind. Dagegen ist die erste Lieferung eines Neubaus an den Endverbraucher nicht von der Steuer befreit.

73 Zwar ist es, worauf in Rn. 59 des vorliegenden Urteils hingewiesen wurde, Sache des vorlegenden Gerichts, die Erfüllung des in Rn. 70 des vorliegenden Urteils genannten Tatbestandsmerkmals einer missbräuchlichen Praxis im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits zu prüfen, doch ist festzustellen, dass die Nutzung eines Neubaus durch seinen ersten Mieter gewiss – je nach den Umständen des Falls – einen Erstbezug im Sinne von Art. 4 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie darstellen kann.

74 Allerdings waren gemäß den Angaben in der Vorlageentscheidung die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Neubauten Gegenstand zweier Mietverträge. Diese Mietverträge wurden zwischen den Rechtsmittelführern des Ausgangsverfahrens und einer mit ihnen verbundenen Gesellschaft am selben Tag geschlossen und sahen die Vermietung und unmittelbare Rückvermietung dieser Immobilien vor. Außerdem wurden diese Mietverträge einvernehmlich weniger als einen Monat nach ihrem Abschluss aufgelöst, bevor die Rechtsmittelführer des Ausgangsverfahrens diese Immobilien wenige Zeit später an Dritte verkauften. Somit wurden die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilien, wie der Generalanwalt in Nr. 94 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, vor ihrem Verkauf an Dritte durch ihren Eigentümer oder ihren Mieter offensichtlich nicht tatsächlich genutzt, was zu überprüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

75 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen ist auf die siebte Frage zu antworten, dass der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken dahin auszulegen ist, dass Lieferungen von Immobilien wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden zur Erlangung eines Steuervorteils führen können, der dem Ziel der einschlägigen Vorschriften der Sechsten Richtlinie zuwiderläuft, wenn diese Immobilien vor ihrem Verkauf an Dritte noch nicht von ihrem Eigentümer oder ihrem Mieter tatsächlich genutzt worden sind. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob dies im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits der Fall ist.

Zur achten Frage

76 Mit seiner achten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken dahin auszulegen ist, dass er in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anwendbar ist, die die eventuelle Mehrwertsteuerbefreiung eines Umsatzes der Lieferung von Immobilien betrifft.

77 Hierzu ist auf den sich aus Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie ergebenden allgemeinen Grundsatz hinzuweisen, wonach der Mehrwertsteuer alle Lieferungen von Gegenständen unterliegen, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführt. Eine solche Lieferung, die Immobilien zum Gegenstand hat, unterliegt daher grundsätzlich dieser Steuer.

78 Abweichend von diesem Grundsatz sieht Art. 13 Teil B Buchst. g dieser Richtlinie vor, dass die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Art. 4 Abs. 3 Buchst. a bezeichneten Gegenstände, d. h. andere Lieferungen als die vor dem Erstbezug des Gebäudes oder des betreffenden Gebäudeteils erfolgten, von der Steuer befreien.

79 Somit unterliegt nur die erste Lieferung eines Gebäudes oder eines Gebäudeteils grundsätzlich der Mehrwertsteuer, wobei bei der Ermittlung, welche Lieferung die erste ist, diejenigen nicht zu berücksichtigen sind, die einen rein künstlichen Charakter haben und mit denen im Wesentlichen ein Steuervorteil erzielt werden soll.

80 Nach alledem ist auf die achte Frage zu antworten, dass der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken dahin auszulegen ist, dass er in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anwendbar ist, die die eventuelle Mehrwertsteuerbefreiung eines Umsatzes der Lieferung von Immobilien betrifft.

Kosten

81 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 (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken ist dahin auszulegen, dass er unabhängig von einer nationalen Maßnahme zu seiner Durchsetzung in der innerstaatlichen Rechtsordnung unmittelbar angewandt werden kann, um Immobilienverkäufen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die vor dem Erlass des Urteils vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121), durchgeführt wurden, die Befreiung von der Mehrwertsteuer zu versagen, ohne dass die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes dem entgegenstehen.**

2. **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 in dem Fall, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze in Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken umzuqualifizieren sein sollten, diejenigen Umsätze, die keine solche Praxis darstellen, auf der Grundlage der einschlägigen Vorschriften der nationalen Regelung, die eine entsprechende Steuerpflichtigkeit vorsieht, mit der Mehrwertsteuer besteuert werden können.**

3. **Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken ist dahin auszulegen, dass, um auf der Grundlage von Rn. 75 des Urteils vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121), zu bestimmen, ob mit den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird oder nicht, das Ziel der Mietverträge, die den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilienverkäufen vorausgingen, isoliert zu betrachten ist.**

4. **Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken ist dahin auszulegen, dass Lieferungen von Immobilien wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden zur Erlangung eines Steuervorteils führen können, der dem Ziel der einschlägigen Vorschriften der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zuwiderläuft, wenn diese Immobilien vor ihrem Verkauf an Dritte noch nicht von ihrem Eigentümer oder ihrem Mieter tatsächlich genutzt worden sind. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob dies im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits der Fall ist.**

5. **Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken ist dahin auszulegen, dass er in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anwendbar ist, die die eventuelle Mehrwertsteuerbefreiung eines Umsatzes der Lieferung von Immobilien betrifft.**

Unterschriften