

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Große Kammer)

21. Februar 2006(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 10 Absatz 2 – Mehrwertsteueranspruch – Leistung von Anzahlungen – Vorauszahlungen für künftige Lieferungen von pharmazeutischen Erzeugnissen und Prothesen“

In der Rechtssache C-419/02

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Vereinigtes Königreich), mit Entscheidung vom 8. November 2002, beim Gerichtshof eingegangen am 20. November 2002, in dem Verfahren

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

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,

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 BUPA Hospitals Ltd und der Goldsborough Developments Ltd, vertreten durch R. Venables, QC, im Beistand von T. Lyons, Barrister, beauftragt durch D. Garcia, Solicitor,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch R. Caudwell als Bevollmächtigte im Beistand von C. Vajda, QC,
- Irlands, vertreten durch D. J. O'Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von A. M. Collins, SC,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster als Bevollmächtigte,
- 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, 10 Absatz 2 und 17 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 BUPA Hospitals Ltd (im Folgenden: BUPA Hospitals) und der Goldsborough Developments Ltd (im Folgenden: Goldsborough Developments), zweier Gesellschaften des BUPA-Konzerns, einerseits und den Commissioners of Customs & Excise (im Folgenden: Commissioners) andererseits wegen der Weigerung der Letztgenannten, den Erstgenannten den Abzug von Vorsteuer in Höhe von 17,5 Millionen GBP (ungefähr 26,2 Millionen Euro) zu gestatten, die im Rahmen von Vorauszahlungen für künftige, von zwei weiteren Gesellschaften des BUPA-Konzerns auszuführende Lieferungen gezahlt worden war.

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 Artikel 10 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie lautet:
- „(1) Im Sinne dieser Richtlinie gilt als
- a) **Steuertatbestand:** der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;
- b) **Steueranspruch:** der Anspruch, den der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.
- (2) Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird. Die Lieferungen von Gegenständen – außer den in Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe b bezeichneten – und die Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, gelten jeweils mit Ablauf des Zeitraums als bewirkt, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen.
- Werden jedoch Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung bewirkt ist, so entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag.
- Abweichend von den vorstehenden Bestimmungen können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder für Gruppen von Steuerpflichtigen zu den folgenden Zeitpunkten entsteht:
- entweder spätestens bei der Ausstellung der Rechnung oder des an deren Stelle tretenden Dokuments
 - oder spätestens bei der Vereinnahmung des Preises
 - oder im Falle der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung der Rechnung oder des an deren Stelle tretenden Dokuments, binnen einer bestimmten Frist nach dem Zeitpunkt des Eintretens des Steuertatbestands.“
- 8 Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b bis e der genannten Richtlinie sieht vor, dass die Mitgliedstaaten bestimmte Tätigkeiten im Sektor der medizinischen Dienstleistungen von der Steuer befreien.
- 9 Nach Artikel 17 Absatz 1 dieser Richtlinie entsteht „[d]as Recht auf Vorsteuerabzug ...“, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht“.
- 10 Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der 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 Nach Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie können während der in Artikel 28I genannten Übergangszeit „Ausnahmeregelungen, wonach die auf der vorausgehenden Stufe gezahlte Steuer zurückerstattet wird, und ermäßigte Sätze, die niedriger als der in Artikel 12 Absatz 3 festgelegte Mindestsatz für die ermäßigten Sätze sind, die am 1. Januar 1991 anwendbar waren, die mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind und die die Bedingungen gemäß Artikel 17 letzter Gedankenstrich der zweiten Richtlinie vom 11. April 1967 erfüllen, ... beibehalten werden“.

Nationales Recht

- 12 Section 6 (4) des Mehrwertsteuergesetzes (Value Added Tax Act) 1994 sieht vor:
- „Stellt der Lieferant eines Gegenstands oder der Erbringer einer Dienstleistung vor dem nach Subsection (2) oder (3) maßgeblichen Zeitpunkt für die Lieferung oder die Dienstleistung eine Rechnung mit Mehrwertsteuerausweis aus oder vereinnahmt er vor dem nach Subsection (2) (a) oder (b) oder Subsection (3) maßgeblichen Zeitpunkt eine Zahlung für die Lieferung oder die Dienstleistung, so gilt die

Lieferung oder die Dienstleistung, soweit sie von der Rechnung oder der Zahlung erfasst wird, als zu dem Zeitpunkt bewirkt, zu dem die Rechnung ausgestellt oder die Zahlung vereinnahmt wird.“

- 13 Section 30 (1) desselben Gesetzes bestimmt in ihrer vor dem 1. Januar 1998 geltenden Fassung:

„Liefert ein Steuerpflichtiger einen Gegenstand oder erbringt er eine Dienstleistung und wird die Lieferung oder Dienstleistung mit dem Nullsatz besteuert, so gilt ohne Ansehung ihrer etwaigen Mehrwertsteuerpflichtigkeit nach sonstigen Vorschriften Folgendes:

- (a) Auf die Lieferung oder Dienstleistung wird keine Mehrwertsteuer erhoben,
- (b) die Lieferung oder Dienstleistung wird jedoch im Übrigen als steuerpflichtige Lieferung oder Dienstleistung behandelt;

dementsprechend beträgt der Satz, zu dem die Mehrwertsteuer als auf die Lieferung oder Dienstleistung erhoben gilt, Null.“

Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefragen

- 14 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die BUPA Hospitals und die BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (im Folgenden: BUPA Gatwick Park) zum BUPA-Konzern sowie für die Zwecke des Artikels 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie zur BUPA-Mehrwertsteuergruppe gehören.
- 15 Während mehrerer Jahre und konkret bis Ende 1997 betrieb die BUPA Hospitals u. a. eine Vielzahl privater Krankenhäuser. Gemäß einer Entscheidung des Court of Appeal in einem auf das Jahr 1993 zurückgehenden Rechtsstreit zwischen der BUPA Hospitals und den Commissioners unterlagen die Lieferungen von Arzneimitteln und Prothesen durch die BUPA Hospitals an die Patienten dieser Krankenhäuser der Mehrwertsteuer zum Nullsatz, was es der BUPA Hospitals erlaubte, die Vorsteuer auf den Kauf dieser über ihre Lieferanten bezogenen Erzeugnisse wiederzuerlangen.
- 16 Nachdem das House of Lords am 24. Juli 1997 den Antrag der Commissioners auf Zulassung der Revision zurückgewiesen hatte, kündigte die Regierung des Vereinigten Königreichs am 13. August 1997 ihre Absicht an, rasch gesetzgeberisch tätig zu werden, um den Auswirkungen der Entscheidung des Court of Appeal entgegenzuwirken.
- 17 Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts beschloss der BUPA-Konzern nach der Ankündigung einer solchen Neuregelung, mit Vorauszahlungsvereinbarungen zu arbeiten. Dabei sollte ein Wirtschaftsteilnehmer, dessen Lieferungen oder Dienstleistungen zum Nullsatz besteuert wurden und der somit die Vorsteuer auf die Lieferungen von Arzneimitteln und Prothesen wiedererlangen konnte, soweit sie für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen verwendet wurden oder werden sollten, im Vorgriff auf die Rechtsänderung Verträge über den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen schließen. Danach sollte er die Anrechnung der Vorsteuer in dem Zeitraum beantragen, in dem die Zahlung getätigt oder eine Rechnung ausgestellt würde, auch wenn die Lieferung in einem späteren Anmeldezeitraum erfolgen würde.
- 18 Im Rahmen dieser Vereinbarungen wurde beschlossen, dass eine Gesellschaft des BUPA-Konzerns die Rolle des Lieferanten übernehmen sollte, damit die Vorauszahlung im Konzern bliebe. Es handelte sich um die BUPA Medical Supplies Ltd (damals noch Goldborough Retirement Property Services Ltd, im Folgenden: BUPA Medical), eine Gesellschaft des Anfang August 1997 vom BUPA-Konzern erworbenen Goldborough-Konzerns, die danach eine Mantelgesellschaft geworden war. Diese Gesellschaft gehörte, obwohl sie Teil des BUPA-Konzerns war, nicht zur selben Mehrwertsteuergruppe wie die BUPA Hospitals.
- 19 Der Vorlageentscheidung zufolge wurde zur Vermeidung der Gefahr, dass die Commissioners einen Grund für die Hinauszögerung der Mehrwertsteuervergütung fänden, beschlossen, dass eine weitere Gesellschaft des Goldborough-Konzerns, nämlich die Goldborough Developments, die vier private Krankenhäuser betrieb und ebenfalls einer anderen Mehrwertsteuergruppe als die BUPA Hospitals angehörte, eine Vorauszahlungsvereinbarung in gleicher Höhe und im selben Anmeldezeitraum wie die Letztgenannte mit einem zur BUPA-Mehrwertsteuergruppe gehörenden Lieferanten schließen sollte. Die BUPA Gatwick Park, die damals ebenfalls eine Mantelgesellschaft war, wurde als zweiter Lieferant im Rahmen der Vorauszahlungsvereinbarungen ausgewählt.
- 20 Am 5. September 1997 fanden Sitzungen der Boards (Führungsgremien) der vier betroffenen Gesellschaften statt. Die Boards der BUPA Hospitals und der BUPA Medical beschlossen, zwei Verträge über den Kauf und die Lieferung von Arzneimitteln bzw. Prothesen zu schließen.
- 21 In der Sitzung des Board der BUPA Hospitals wurden Vorauszahlungen in Höhe von 60 Millionen GBP zuzüglich Mehrwertsteuer für den Kauf von Arzneimitteln und in Höhe von 40 Millionen GBP zuzüglich Mehrwertsteuer für den Kauf von Prothesen bei der BUPA Medical beschlossen.
- 22 Am selben Tag wurde ein Beschluss („special resolution“) gefasst, mit dem die Goldborough Retirement Property Services Ltd in BUPA Medical umbenannt und deren Gesellschaftszweck dahin geändert wurde, dass er nunmehr auch den Handel mit pharmazeutischen Erzeugnissen und Prothesen umfasste.
- 23 Ebenfalls am 5. September 1997 übersandte die BUPA Medical der BUPA Hospitals Rechnungen über die Lieferung von Arzneimitteln in Höhe von 60 Millionen GBP zuzüglich 10,5 Millionen GBP Mehrwertsteuer und über die Lieferung von Prothesen in Höhe von 40 Millionen GBP zuzüglich 7 Millionen GBP Mehrwertsteuer.
- 24 Am selben Tag beschlossen die Boards der Goldborough Developments und der BUPA Gatwick Park, zwei Verträge über den Kauf und die Lieferung von Arzneimitteln bzw. Prothesen zu schließen.
- 25 Der Board der Goldborough Developments beschloss, der BUPA Gatwick Park sofort 50 Millionen GBP zuzüglich Mehrwertsteuer für den Kauf von Arzneimitteln und 50 Millionen GBP zuzüglich Mehrwertsteuer für den Kauf von Prothesen zu zahlen.
- 26 Am selben Tag übersandte die BUPA Gatwick Park der Goldborough Developments zwei Rechnungen in Höhe von jeweils 50 Millionen GBP zuzüglich 8,75 Millionen GBP Mehrwertsteuer für die Lieferung von Arzneimitteln und für die Lieferung von Prothesen.
- 27 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Verträge, auf deren Grundlage die Vorauszahlungen erfolgten, gleichartig waren. Sie bestimmten u. a. Folgendes:

- Der Käufer musste dem Verkäufer den vertraglich vereinbarten Preis am Tag des Vertragsschlusses bezahlen,
- die vom Vertrag erfassten Erzeugnisse waren in dessen Anlage beschrieben, die von den Parteien im gegenseitigen Einvernehmen geändert werden konnte,
- der Verkäufer hatte diese Erzeugnisse oder eine Teilmenge davon nach den späteren Anweisungen des Käufers zu liefern, bis der Gesamtlieferwert den vertraglich vereinbarten Preis erreicht haben würde,
- jede Partei konnte den Vertrag mit einer Kündigungsfrist von sieben Tagen kündigen, und
- in diesem Fall würde dem Käufer der vertraglich vereinbarte Preis abzüglich des Wertes der bis zur Vertragsbeendigung bereits erbrachten Lieferungen erstattet werden.

Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts war die Anlage der verschiedenen Verträge jeweils gleich und enthielt eine heterogene Auflistung, die mehrere hundert Arzneimittel, Prothesen und sonstige Erzeugnisse umfasste. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts war offenkundig, dass keiner der Direktoren einer der vier Gesellschaften dem Inhalt dieses Dokuments Aufmerksamkeit geschenkt hatte.

- 28 Ebenfalls aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass die Durchführung dieser Vereinbarungen es dem BUPA-Konzern erlaubte, einen Liquiditätsverlust und jegliche Mehrwertsteuerzahlung an die Commissioners in diesem Zusammenhang zu vermeiden. Die BUPA-Mehrwertsteuergruppe konnte nämlich in ihrer Mehrwertsteueranmeldung für den im November 1997 abgelaufenen Anmeldezeitraum Vorsteuer in Höhe von 17,5 Millionen GBP für die Käufe der BUPA Hospitals bei der BUPA Medical anmelden, die durch Mehrwertsteuer auf Ausgangsumsätze in Höhe von 17,5 Millionen GBP für die Verkäufe der BUPA Gatwick Park an die Goldsbrough Developments ausgeglichen wurde. Der von der BUPA-Mehrwertsteuergruppe getrennte Goldsbrough-Konzern konnte genauso vorgehen: Seine Mehrwertsteueranmeldung enthielt Vorsteuer in Höhe von 17,5 Millionen GBP für die Käufe der Goldsbrough Developments bei der BUPA Gatwick Park und Mehrwertsteuer auf Ausgangsumsätze in Höhe von 17,5 Millionen GBP für die Verkäufe der BUPA Medical an die BUPA Hospitals.
- 29 Am 8. September 1997 wurde die Midland Bank angewiesen, vom Konto einer weiteren Gesellschaft des BUPA-Konzerns, der BUPA Investments Ltd (im Folgenden: BIL), einen Gesamtbetrag von 235,5 Millionen GBP zu überweisen, und zwar 118 Millionen GBP auf das Konto der BUPA Hospitals und 117,5 Millionen GBP auf das Konto der Goldsbrough Developments. Ein monatlicher Zins wurde zum durchschnittlichen Tagesbasissatz für jeden Monat berechnet.
- 30 Am selben Tag wurde die Midland Bank angewiesen, jeweils 117,5 Millionen GBP von der BUPA Hospitals an die BUPA Medical und von der Goldsbrough Developments an die BUPA Gatwick Park und dann dieselben Beträge wiederum an die BIL zu überweisen. Der BUPA Medical und der BUPA Gatwick Park wurden Zinsen auf ihre Einlagen bei der BIL gutgeschrieben.
- 31 Am 18. November 1997 wurde dem Parlament die Mehrwertsteuerdurchführungsverordnung für Arznei- und Heilmittel sowie Hilfsmittel für Behinderte (VAT [Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped] Order [SI 1997/2744]) unterbreitet. Sie trat am 1. Januar 1998 in Kraft. Mit ihr wurde Schedule 8 Group 12 des Mehrwertsteuergesetzes 1994 dahin geändert, dass die im Vereinigten Königreich von privaten Lieferanten ausgeführten Lieferungen medizinischer Erzeugnisse von der Liste der zum Nullsatz besteuerten Erzeugnisse genommen wurden. Diese Lieferungen sind nunmehr steuerbefreit. Deshalb kann grundsätzlich die Vorsteuer auf diese Erzeugnisse nicht mehr abgezogen werden.
- 32 Die Abreden zur Umsetzung der zwischen der BUPA Hospitals und der BUPA Medical getroffenen Vorauszahlungsvereinbarungen wurden im September 1998 ausgeführt. Ausweislich der Vorlageentscheidung wurde der BUPA Medical am 19. August 1998 die Genehmigung für den Großhandel mit medizinischen Erzeugnissen erteilt, und alle von der BUPA Hospitals betriebenen Krankenhäuser gaben Anfang Dezember 1998 bei der BUPA Medical Bestellungen auf. Aus der Vorlageentscheidung geht auch hervor, dass die BUPA Hospitals den Nutzen aus ihren Vorauszahlungen in einem Takt zieht, der es ihr erlaubt, sich den Nullsatz ab September 1998 für sechs bis sieben Jahre zu erhalten.
- 33 Was die zwischen der Goldsbrough Developments und der BUPA Gatwick Park getroffenen Vorauszahlungsvereinbarungen betrifft, so wurden die Abreden in Bezug auf die Prothesenlieferungen Mitte 2001 und in Bezug auf die Arzneimittel im November 2001 umgesetzt. Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass nach dem Erwerb des Goldsbrough-Konzerns offenbar ernsthafte Probleme auftraten, die vor der Umsetzung des Bestellsystems gelöst werden mussten. Aus diesem Grund soll die BUPA Gatwick Park eine Verkaufsgenehmigung für die Arzneimittel erst am 8. Juni 2001 erhalten haben.
- 34 Aus der Vorlageentscheidung geht auch hervor, dass die Goldsbrough Developments für die Beteiligung an der Vorauskaufabrede 117,5 Millionen GBP bei der BIL aufnehmen musste, d. h. etwa das Siebenfache ihres Umsatzes im Jahr 1997, was zu einer Erhöhung ihrer Verschuldung um etwa 270 % führte. Nach Ansicht der Commissioners hätte die Goldsbrough Developments 50 bis 100 Jahre gebraucht, um den Nutzen aus ihrer Vorauszahlung zu ziehen.
- 35 Mit Entscheidung vom 14. September 2000 lehnten die Commissioners es ab, der BUPA Hospitals und der Goldsbrough Developments den Abzug der Vorsteuer zu gestatten, die beide im Rahmen der Vorauszahlungen vom September 1997 für die Lieferungen durch die BUPA Medical und die BUPA Gatwick Park jeweils gezahlt hatten.
- 36 Am 25. Februar 2002 wies das VAT and Duties Tribunal London die Klage gegen die Entscheidung der Commissioners mit der Begründung ab, dass die BUPA Medical und die BUPA Gatwick Park keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübten und keine Lieferungen oder Dienstleistungen im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ausführten. Es schloss daraus, dass sämtliche Maßnahmen im Rahmen der Vorauskaufgestaltung vom September 1997 ausschließlich der Mehrwertsteuerumgehung gedient hätten. Die Rolle der BUPA Medical und der BUPA Gatwick Park habe bei dieser Gestaltung allein darin bestanden, die Erreichung dieses Zieles zu ermöglichen.
- 37 Das VAT and Duties Tribunal verwarf jedoch die Auffassung der Commissioners, dass die BUPA Hospitals und die Goldsbrough Developments aufgrund einer Rechtsmissbrauchslehre kein Recht auf Vorsteuerabzug hätten.
- 38 Die BUPA Hospitals und die Goldsbrough Developments riefen den High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, an, und die Commissioners legten Anschlussberufung ein.
- 39 Der High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, hat in der Ansicht, dass sowohl die Entscheidung des VAT and Duties Tribunal als auch die bei ihm eingelegte Berufung eine Reihe gemeinschaftsrechtlicher Fragen aufwürfen, das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Wie ist angesichts der relevanten Umstände, der relevanten Umsätze und der Stellung der Verkäufer der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von Artikel 4 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie auszulegen?
2. Wie ist angesichts der relevanten Umstände, der relevanten Umsätze und der Stellung der Verkäufer der Begriff „Lieferung eines Gegenstands“ in Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie auszulegen?
3.
 - a) Gibt es ein Rechtsmissbrauchsverbot, das (unabhängig von der Auslegung der Sechsten Richtlinie) das Recht auf Vorsteuerabzug ausschließen kann?
 - b) Wenn ja, unter welchen Umständen würde es Anwendung finden?
 - c) Würde es unter Umständen, wie sie vom VAT and Duties Tribunal festgestellt worden sind, Anwendung finden?
4. Fallen die Antworten auf die Fragen 1 bis 3 anders aus, wenn die Bezahlung im Hinblick auf die relevanten Umsätze zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem die Weiterlieferung der Gegenstände eine befreite Lieferung mit Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe gezahlten Mehrwertsteuer im Sinne des Artikels 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie gewesen wäre?
5. Wie ist die Sechste Richtlinie insbesondere hinsichtlich folgender Fragen auszulegen: Sollten unter Umständen wie den relevanten Umständen und bei Umsätzen wie den relevanten Umsätzen Lieferungen so behandelt werden,
 - a) als wären sie von den außenstehenden Lieferanten an die Käufer erfolgt, ohne dass es Lieferungen an oder durch die Verkäufer gegeben hätte, oder
 - b) als wären sie von den außenstehenden Lieferanten an die Verkäufer erfolgt, ohne dass es Lieferungen der Verkäufer an die Käufer gegeben hätte?
6. Wie sind Artikel 17 der Sechsten Richtlinie und die Vorschriften über den Vorsteuerabzug unter Umständen auszulegen, in denen jeder Verkäufer im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit Lieferungen an einen Käufer ausführt und
 - a) die Käufer mit den Verkäufern Verträge über die Lieferung von Gegenständen geschlossen haben,
 - b) die Gegenstände bereits vor Lieferung in Rechnung gestellt und bezahlt werden,
 - c) auf die Vorauszahlung gemäß Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer erhoben wird,
 - d) die Gegenstände von den Käufern für die Ausführung von Lieferungen verwendet werden sollen, die, wären sie zum Zeitpunkt der Bezahlung erfolgt, steuerbefreite Lieferungen mit Anspruch auf Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe entrichteten Steuer gewesen wären, aber
 - e) jeder Käufer beabsichtigt, Lieferungen der Gegenstände gemäß den Verträgen nur entgegenzunehmen, wenn sich die Rechtslage dahin ändert, dass die Verwendung der Gegenstände durch den Käufer als Ausführung steuerbefreiter Lieferungen ohne Erstattungsanspruch angesehen wird?

(Hinsichtlich Buchstabe e ist darauf hinzuweisen, dass die Käufer, wenn sich die Rechtslage nicht in der beschriebenen Weise ändert, berechtigt sind, ihre Verträge mit den Verkäufern zu kündigen und die Erstattung der gezahlten Preise zu verlangen. Bei den relevanten Umsätzen enthalten die Verträge zwischen den Käufern und den Verkäufern Klauseln, die solche Kündigungen gestatten.)
7. Das VAT and Duties Tribunal hat (in Nr. 89 der Entscheidung) festgestellt, dass „keiner der Entscheidungsträger [bei der BUPA Medical und der BUPA Gatwick Park] ... ein anderes Motiv oder eine andere Absicht von Bedeutung [hatte], als den Plan zur Umgehung der Mehrwertsteuer durchzuführen“. Die Berufungsklägerinnen haben in ihrem beim High Court eingereichten Berufungsschriftsatz diese Tatsachenfeststellung angefochten. Fiele die Beantwortung der Fragen 1 bis 6 anders aus – wenn ja, wie –, wenn diese Tatsachenfeststellung im Berufungsverfahren aufgehoben würde?

Vorbemerkungen

- 40 Mit seinen Vorlagefragen möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Umsätze wie die im Ausgangsverfahren fraglichen, mit denen die Erlangung eines Steuervorteils bezweckt wird, Lieferungen von Gegenständen und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Artikel 2 Nummer 1, 4 Absätze 1 und 2 und 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darstellen und ob diese Richtlinie dahin auszulegen ist, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.
- 41 Aus der Vorlageentscheidung und insbesondere aus den in der vierten und der sechsten Vorlagefrage beschriebenen tatsächlichen Umständen ergibt sich jedoch, dass Eckpfeiler der vom BUPA-Konzern gewählten Gestaltung die Inrechnungstellung der auf die Vorauszahlung entfallenden Mehrwertsteuer gemäß Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie war.
- 42 Der Gerichtshof kann indessen, um dem Gericht, das um Vorabentscheidung ersucht, eine sachdienliche Antwort zu geben, gehalten sein, auf gemeinschaftsrechtliche Vorschriften einzugehen, die nicht Grundlage der Vorlagefragen des nationalen Gerichts sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Oktober 2004 in der Rechtssache C-60/03, Wolff & Müller, Slg. 2004, I-9553, Randnr. 24, und vom 7. Juli 2005 in der Rechtssache C-153/03, Weide, Slg. 2005, I-0000, Randnr. 25).
- 43 Deshalb ist im Rahmen der gemeinsam und zuerst zu behandelnden vierten und sechsten Frage zu prüfen, ob Vorauszahlungen wie die im Ausgangsverfahren fraglichen in den Anwendungsbereich von Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie fallen.

Zur vierten und zur sechsten Frage

- 44 Nach Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie treten der Steuertatbestand und der Mehrwertsteueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird.

- 45 Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie, nach dem, wenn Anzahlungen geleistet werden, bevor die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung bewirkt ist, der Mehrwertsteueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag entsteht, stellt eine Ausnahme von der Regel des Artikels 10 Absatz 2 Unterabsatz 1 dar und muss als solche eng ausgelegt werden.
- 46 Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie definiert den „Steueratbestand“ für Mehrwertsteuerzwecke als den Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden. Daraus folgt, dass der Steueranspruch gleichzeitig mit dem Eintreten des Steueratbestands oder danach entstehen kann, aber, sofern nichts anderes bestimmt ist, nicht davor.
- 47 So ermächtigt Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 3 der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten, drei Fallgestaltungen vorzusehen, bei denen der Mehrwertsteueranspruch nach dem Steueratbestand entsteht: spätestens bei der Ausstellung der Rechnung, spätestens bei der Vereinnahmung des Preises oder, im Falle der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung der Rechnung, binnen einer bestimmten Frist nach dem Zeitpunkt des Eintretens des Steueratbestands.
- 48 Der zweite Unterabsatz von Artikel 10 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie weicht von dieser chronologischen Reihenfolge ab, indem er vorsieht, dass im Fall einer Anzahlung der Mehrwertsteueranspruch entsteht, ohne dass die Lieferung oder die Dienstleistung bereits bewirkt ist. Damit der Steueranspruch in einem solchen Fall entstehen kann, ist erforderlich, dass alle maßgeblichen Elemente des Steueratbestands, d. h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt und somit, wie vom Generalanwalt in Nummer 100 seiner Schlussanträge festgestellt, insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind.
- 49 Diese Schlussfolgerung wird im Übrigen durch die Begründung des Vorschlags für die Sechste Richtlinie (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 14) bestätigt, in der die Kommission ausführt: „Falls ... Anzahlungen vor Eintreten des Steueratbestands vereinnahmt werden, lassen diese Anzahlungen die Steuerschuld entstehen, da die Vertragspartner hiermit ihre Absicht kundtun, im Voraus alle mit dem Eintreten des Steueratbestands verbundenen finanziellen Folgen auf sich zu nehmen.“
- 50 Insoweit ist auch darauf hinzuweisen, dass es die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen sind, die der Mehrwertsteuer unterliegen, nicht aber die als Gegenleistung erbrachten Zahlungen (vgl. Urteil vom 9. Oktober 2001 in der Rechtssache C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Slg. 2001, I-7257, Randnr. 17). Erst recht können An- und Vorauszahlungen für noch nicht klar bestimmte Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen.
- 51 Somit ist auf die vierte und die sechste Frage zu antworten, dass Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie nicht pauschale Vorauszahlungen wie die im Ausgangsverfahren fraglichen erfasst, die für Gegenstände geleistet werden, die gattungsmäßig in einer Liste angeführt werden, die jederzeit im gegenseitigen Einvernehmen zwischen Käufer und Verkäufer geändert werden kann und von der Käufer gegebenenfalls Artikel auf der Grundlage einer Vereinbarung wählen kann, die er jederzeit einseitig mit der Folge kündigen kann, dass ihm der nicht verwendete Teil der Vorauszahlung in voller Höhe erstattet wird.

Zur ersten bis dritten, fünften und siebten Frage

- 52 In Anbetracht der Antwort auf die vierte und die sechste Frage, brauchen die erste bis dritte, die fünfte und die siebte Frage nicht beantwortet zu werden.

Kosten

- 53 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:

Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in ihrer durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung erfasst nicht pauschale Vorauszahlungen wie die im Ausgangsverfahren fraglichen, die für Gegenstände geleistet werden, die gattungsmäßig in einer Liste angeführt werden, die jederzeit im gegenseitigen Einvernehmen zwischen Käufer und Verkäufer geändert werden kann und von der der Käufer gegebenenfalls Artikel auf der Grundlage einer Vereinbarung wählen kann, die er jederzeit einseitig mit der Folge kündigen kann, dass ihm der nicht verwendete Teil der Vorauszahlung in voller Höhe erstattet wird.

Unterschriften.