Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

21. September 2017 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 132 Abs. 1 Buchst. f – Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten – Steuerbefreiung für Dienstleistungen selbständiger Zusammenschlüsse von Personen an ihre Mitglieder – Anwendbarkeit im Finanzdienstleistungsbereich“

In der Rechtssache C-326/15

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Administratīvā apgabaltiesa (regionales Verwaltungsgericht, Lettland) mit Entscheidung vom 9. Juni 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 1. Juli 2015, in dem Verfahren

„DNB Banka“ AS

gegen

Valsts ieņēmumu dienests

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

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

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 30. Juni 2016,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der „DNB Banka“ AS, vertreten durch M. Kairovs, J. Teteris und I. Sloka,

– der lettischen Regierung, vertreten durch A. Bogdanova, I. Kucina, D. Pelše und I. Kalniņš als Bevollmächtigte,

– der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze als Bevollmächtigten,

– der griechischen Regierung, vertreten durch K. Nasopoulou und A. Dimitrakopoulou als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Lettisch.

– der luxemburgischen Regierung, vertreten durch D. Holderer als Bevollmächtigte im Beistand von F. Kremer und P.-E. Partsch, avocats,

– der ungarischen Regierung, vertreten durch M. Z. Fehér und G. Koós als Bevollmächtigte,

– der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna, B. Majerczyk-Graczykowska und K. Maćkowska als Bevollmächtigte,

– der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes und R. Campos Laires als Bevollmächtigte,

– der Regierung des Vereinigten Königreichs, zunächst vertreten durch S. Simmons, dann durch C. R. Brodie und D. Robertson als Bevollmächtigte im Beistand von O. Thomas, QC,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Owsiany-Hornung und A. Sauka als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 1. März 2017

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der „DNB Banka“ AS und der Valsts ieņēmumu dienests (Finanzverwaltung, Lettland) (im Folgenden: VID) wegen deren Ablehnung des Antrags der DNB Banka auf Berichtigung ihrer Mehrwertsteuererklärung.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Sechste Richtlinie 77/388/EWG

3 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 (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) wurde durch die Richtlinie 2006/112 mit Wirkung vom 1. Januar 2007 aufgehoben und ersetzt. Art. 13 der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„A. Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten

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

…

f) die Dienstleistungen, die die selbständigen Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist, oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt;

…“

Richtlinie 2006/112

4 Die Richtlinie 2006/112 enthält einen Titel IX („Steuerbefreiungen“), dessen Kapitel 1 die Überschrift „Allgemeine Bestimmungen“ trägt.

5 Art. 132 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in deren Titel IX Kapitel 2 („Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“) sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

f) Dienstleistungen, die selbstständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;

…“

6 Art. 135 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in deren Titel IX Kapitel 3 („Steuerbefreiungen für andere Tätigkeiten“) sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

d) Umsätze – einschließlich der Vermittlung – im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, mit Ausnahme der Einziehung von Forderungen;

e) Umsätze – einschließlich der Vermittlung –, die sich auf Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind, mit Ausnahme von Sammlerstücken, d. h. Münzen aus Gold, Silber oder anderem Metall sowie Banknoten, die normalerweise nicht als gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werden oder die von numismatischem Interesse sind;

…“

Lettisches Recht

7 Art. 6 Abs. 1 Nr. 17 des Likums par pievienotās vērtības nodokli (Gesetz über die Mehrwertsteuer) vom 9. März 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, Nr. 49) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung bestimmt, dass die dort aufgeführten Finanzgeschäfte der Besteuerung nicht unterliegen.

8 In dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum war Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 noch nicht in nationales Recht umgesetzt worden. Am 1. Januar 2013 trat ein neues Gesetz über die Mehrwertsteuer, das Pievienotās vērtības nodokļa likums (Gesetz über die Mehrwertsteuer) vom 29. November 2012, in Kraft. Art. 52 Abs. 3.[2] dieses Gesetzes sieht in seiner am 1. Januar 2014 in Kraft getretenen Fassung vor, dass Dienstleistungen, die ein Mitglied eines selbständigen Zusammenschlusses von Personen an andere Mitglieder dieses Zusammenschlusses erbringt, unter bestimmten Voraussetzungen von der Steuer befreit sind.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

9 DNB Banka ist ein Kreditinstitut mit Sitz in Lettland, das Finanzdienstleistungen erbringt.

10 DNB Banka ist eine Tochtergesellschaft der DNB NORD A/S (nunmehr DNB INVEST DENMARK A/S), einer Gesellschaft mit Sitz in Dänemark, die auch zwei weitere Tochtergesellschaften, nämlich die AB DNB NORD Bankas, eine litauische Gesellschaft, und die Bank DNB Polska SA, eine polnische Gesellschaft, sowie eine Niederlassung in Estland, die DNB NORD Pank, besitzt. Alle diese Gesellschaften, die im Finanzdienstleistungsbereich tätig sind, gehören zur DNB-Gruppe.

11 DNB NORD gehören auch 100 % an der DNB NORD IT A/S (nunmehr nach der Neustrukturierung DNB INVEST DENMARK) (im Folgenden: DNB IT), einer Gesellschaft mit Sitz in Dänemark, deren Aufgabe darin besteht, Unterstützungsleistungen im Bereich Informatik zu erbringen.

12 DNB NORD ist eine Tochtergesellschaft der DNB Bank ASA mit Sitz in Norwegen und der NORD/LB Norddeutsche Landesbank mit Sitz in Deutschland. Diese sind an einer gemeinsamen Gesellschaft beteiligt, über die DNB Bank 51 % der Unternehmensanteile der DNB-Gruppe hält.

13 Am 31. August 2006 schloss DNB Banka mit DNB NORD einen Vertrag über die Erbringung von Finanzdienstleistungen. Nach diesem Vertrag erbringt DNB NORD fortlaufend und je nach Bedarf Finanzdienstleistungen an DNB Banka, wodurch sie die Erfüllung der gemeinsamen Aufgaben der Gruppe sichert und konkrete Aufträge von DNB Banka als ihrer Tochtergesellschaft bearbeitet. Aufgrund dieses Vertrags war DNB Banka in den Jahren 2009 und 2010 Empfängerin mehrerer Rechnungen über von DNB NORD erbrachte Abwicklungsdienstleistungen. Nach der im Jahr 2011 erstellten Verrechnungspreisdokumentation erhob DNB NORD in den Jahren 2009 und 2010 einen Aufschlag von 5 % auf die Kosten der von ihr erbrachten Abwicklungsdienstleistungen.

14 Am 30. April 2009 schloss DNB Bank im Einvernehmen mit DNB Banka einen Vertrag mit der Microsoft Ireland Operations Ltd über den Erwerb von von Microsoft vertriebenen Produkten und Lizenzen für den Bedarf von DNB Bank und den Bedarf der mit ihr verbundenen Unternehmen. Nach dem Vertrag erhält DNB Bank eine Rechnung der Microsoft Ireland Operations Ltd über die von ihr erworbene Software, die von allen Unternehmen der DNB-Gruppe verwendet wird. Danach legt DNB Bank die entsprechenden Kosten auf die übrigen Unternehmen der DNB-Gruppe um, und zwar nach Maßgabe der konkreten Programme, die jedes von ihnen bezogen hat. In den Jahren 2009 und 2010 erhielt DNB Banka daher Rechnungen über von Microsoft vertriebene Lizenzen.

15 Am 20. Dezember 2010 schloss DNB IT mit DNB NORD und deren Tochtergesellschaften einen Vertrag für den Bereich Informatik ab, dem zufolge DNB IT die einzige Gesellschaft der DNB-Gruppe ist, die Dienstleistungen im Zusammenhang mit IT-Projekten erbringt. In den Jahren 2010 und 2011 stellte DNB IT auf der Grundlage dieses Vertrags mehrere Rechnungen an DNB Banka für die von ihr erbrachten Informatikdienstleistungen aus. Nach den in diesen Rechnungen enthaltenen Kostenangaben erfolgte auf die Zahlungen für diese Dienstleistungen ein Aufschlag von 5 %.

16 Bei DNB Banka wurde eine Steuerprüfung durchgeführt, in deren Rahmen sie geltend machte, dass die betreffenden Umsätze von der Mehrwertsteuer befreit seien. Das Verwaltungsverfahren endete mit einer Entscheidung der Generaldirektorin der VID vom 9. Juli 2012, mit der diese den Antrag von DNB Banka auf Berichtigung der von ihr abgegebenen Mehrwertsteuererklärung hinsichtlich der Umsätze mit DNB NORD, DNB IT und DNB Bank ablehnte.

17 Diese Entscheidung wurde mit folgenden Erwägungen begründet. Erstens stellte die VID hinsichtlich der Umsätze zwischen DNB Banka und DNB NORD fest, dass keine Dokumente vorlägen, die eine klare Feststellung zuließen, welche Personen einen selbständigen Zusammenschluss von Personen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 bildeten. Die VID war der Ansicht, dass die Tatsache, dass eine Unternehmensgruppe existierte, deren Mitglieder untereinander Dienstleistungen erbrachten, noch kein Hinweis darauf sei, dass diese einen selbständigen Zusammenschluss von Personen im Sinne dieser Bestimmung darstellten.

18 Zweitens war die VID unter Verweis auf den siebten Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112 der Auffassung, dass bei den Umsätzen zwischen DNB Banka und DNB IT ein ungleicher Wettbewerb vorliege. Denn der Dienstleister, DNB IT, werde im Mitgliedstaat seiner Niederlassung nach der normalen Mehrwertsteuerregelung für die fraglichen Informatikdienstleistungen besteuert und ziehe die für diese angefallene Vorsteuer ab, während DNB Banka als Empfängerin der Dienstleistungen keine Steuer für diese abführe, die sie als von der Mehrwertsteuer befreit ansehe.

19 Was drittens die Umsätze zwischen DNB Banka und DNB Bank betrifft, sei es der VID nicht gelungen, zu bestimmen, welche konkreten Personen nach Ansicht von DNB Banka als Mitglieder des selbständigen Zusammenschlusses von Personen, für dessen Dienstleistungen die Steuerbefreiung geltend gemacht wurde, anzusehen seien. Zudem hielt es die VID nicht für gerechtfertigt, DNB Bank als Mitglied dieses selbständigen Zusammenschlusses von Personen anzusehen, die eine von der Mehrwertsteuer befreite Geschäftstätigkeit ausübten.

20 DNB Banka stellte beim Administratīvā rajona tiesa (Bezirksverwaltungsgericht, Lettland) einen Antrag auf Verurteilung der VID, ihre Mehrwertsteuererklärung hinsichtlich der Umsätze mit DNB NORD, DNB IT und DNB Bank zu berichtigen. Dieses Gericht wies diesen Antrag mit Urteil vom 1. November 2013 zurück.

21 DNB Banka legte bei der Administratīvā apgabaltiesa (regionales Verwaltungsgericht, Lettland) ein Rechtsmittel ein, mit dem sie geltend macht, dass sämtliche Kriterien des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorlägen. Die Administratīvā rajona tiesa (Bezirksverwaltungsgericht) habe Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 nicht richtig ausgelegt, als es ihre Klage mit der Begründung abgewiesen habe, dass der Gesamtbetrag der Rechnung auch einen Aufschlag enthalten habe, ohne die Gründe für das Vorhandensein dieses Aufschlags untersucht zu haben. Dieser Aufschlag werde zur Erfüllung der Leitlinien der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und der Erfordernisse der Vorschriften des Körperschaftsteuerrechts erhoben, weshalb seine Anwendung nicht als Begründung für die Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung dienen könne.

22 Unter diesen Umständen hat die Administratīvā apgabaltiesa (regionales Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann ein selbständiger Zusammenschluss von Personen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorliegen, wenn dessen Mitglieder in verschiedenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig sind, in denen die genannte Vorschrift der Richtlinie mit unterschiedlichen Voraussetzungen umgesetzt wurde, die nicht miteinander vereinbar sind?

2. Darf ein Mitgliedstaat das Recht eines Steuerpflichtigen, die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung anzuwenden, beschränken, wenn der Steuerpflichtige selbst zwar sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung in seinem Mitgliedstaat erfüllt hat, aber diese Richtlinienbestimmung in das nationale Recht der Mitgliedstaaten anderer Mitglieder des Zusammenschlusses mit Beschränkungen umgesetzt worden ist, die die Möglichkeit, dass Steuerpflichtige anderer Mitgliedstaaten in ihrem eigenen Mitgliedstaat die entsprechende Mehrwertsteuerbefreiung anwenden, einschränken?

3. Darf die Steuerbefreiung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 auf Dienstleistungen im Mitgliedstaat des Empfängers, der Steuerpflichtiger der Mehrwertsteuer ist, angewendet werden, wenn der Erbringer der Dienstleistung, seinerseits Steuerpflichtiger der Mehrwertsteuer, in einem anderen Mitgliedstaat auf diese Dienstleistungen die Mehrwertsteuer nach der normalen Regelung angewandt hat, d. h. davon ausgehend, dass die Mehrwertsteuer für diese Leistungen nach Art. 196 der Richtlinie 2006/112 im Mitgliedstaat des Empfängers zu zahlen war?

4. Ist unter dem Begriff „selbständiger Zusammenschluss von Personen“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 eine eigene juristische Person zu verstehen, deren Existenz durch eine spezielle Vereinbarung über die Gründung des selbständigen Zusammenschlusses von Personen nachzuweisen ist?

   Wird diese Frage in dem Sinne beantwortet, dass der selbständige Zusammenschluss von Personen nicht notwendig ein eigenes Rechtssubjekt darstellen muss, ist dann davon auszugehen, dass ein selbständiger Zusammenschluss von Personen auch bei einem Zusammenschluss von verbundenen Unternehmen vorliegt, in dem sich diese Unternehmen im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gegenseitig unterstützende Dienstleistungen für die Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit erbringen, und dass das Bestehen eines solchen Zusammenschlusses anhand untereinander abgeschlossener Verträge über Dienstleistungen oder anhand der Verrechnungspreisdokumentation nachgewiesen werden kann?

5. Kann ein Mitgliedstaat das Recht eines Steuerpflichtigen auf die Anwendung einer Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 beschränken, wenn der Steuerpflichtige nach Maßgabe der Vorschriften über die direkte Besteuerung des Mitgliedstaats, in dem er ansässig ist, auf die Umsätze einen Aufschlag angewandt hat?

6. Ist die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 auf Dienstleistungen anwendbar, die aus Drittländern empfangen werden? Mit anderen Worten: Kann das Mitglied eines selbständigen Zusammenschlusses von Personen im Sinne dieser Richtlinienbestimmung, das innerhalb des Zusammenschlusses Dienstleistungen an andere Mitglieder erbringt, ein Steuerpflichtiger eines Drittlands sein?

Zu den Vorlagefragen

23 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass DNB Banka ein Kreditinstitut ist, das Finanzdienstleistungen erbringt. Ihrer Ansicht nach fallen die Dienstleistungen, die von anderen Gesellschaften derselben Unternehmensgruppe, nämlich DNB NORD, DNB IT und DNB Bank, an sie erbracht werden, unter die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112. Da diese Bestimmung in dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum nicht in nationales Recht umgesetzt worden war, beantragte DNB Banka im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits deren unmittelbare Anwendung.

24 In diesem Zusammenhang betreffen alle vorgelegten Fragen die Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112, der eine Steuerbefreiung für Dienstleistungen vorsieht, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen.

25 Die Beantwortung dieser Fragen erfordert vorab die Prüfung der Frage, ob diese Bestimmung in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens anwendbar ist, der die von einem selbständigen Zusammenschluss von Personen erbrachten Dienstleistungen betrifft, dessen Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Finanzdienstleistungsbereich ausüben.

26 Nach ständiger Rechtsprechung kommt es im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingerichteten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof dem Gerichtshof zu, dem nationalen Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die für die Entscheidung der bei diesem anhängigen Sache von Nutzen sein können, und zwar unabhängig davon, ob das vorlegende Gericht bei seiner Fragestellung Bezug darauf genommen hat oder nicht (Urteil vom 20. Oktober 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Unter diesen Umständen sind dem vorlegenden Gericht auch Hinweise zu der Frage zu geben, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 auf Dienstleistungen anwendbar ist, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, deren Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Finanzdienstleistungsbereich ausüben, für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen.

28 Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung, der eine von der Steuer befreite Tätigkeit der Mitglieder eines selbständigen Zusammenschlusses von Personen erfasst, lässt sich nicht ausschließen, dass diese Steuerbefreiung auf Dienstleistungen eines selbständigen Zusammenschlusses von Personen, dessen Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Finanzdienstleistungsbereich ausüben, Anwendung finden kann, da Art. 135 Abs. 1 Buchst. d und e dieser Richtlinie Finanzdienstleistungen von der Steuer befreit.

29 Nach ständiger Rechtsprechung sind bei der Auslegung einer Unionsvorschrift jedoch nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (Urteile vom 26. April 2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, Rn. 22, und vom 4. April 2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Was den Kontext angeht, in den sich Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 einfügt, ist darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmung in Titel IX Kapitel 2 („Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“) der Richtlinie steht. Diese Überschrift zeigt, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung nur die selbständigen Zusammenschlüsse von Personen erfasst, deren Mitglieder dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben.

31 Diese Auslegung wird auch durch die Systematik von Titel IX dieser Richtlinie bestätigt, der „Steuerbefreiungen“ betrifft. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f befindet sich innerhalb der Richtlinie 2006/112 nämlich nicht in Kapitel 1 („Allgemeine Bestimmungen“) dieses Titels, sondern in dessen Kapitel 2. Außerdem wird in diesem Titel eine Unterscheidung zwischen Kapitel 2 („Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“) und Kapitel 3 („Steuerbefreiungen für andere Tätigkeiten“) getroffen, die darauf hinweist, dass die in diesem Kapitel 2 für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten vorgesehenen Regelungen nicht auf die anderen in Kapitel 3 dieser Richtlinie genannten Tätigkeiten Anwendung finden.

32 Kapitel 3 enthält aber in Art. 135 Abs. 1 eine Steuerbefreiung für bestimmte Umsätze im Finanzdienstleistungsbereich, wie u. a. „d) Umsätze – einschließlich der Vermittlung – im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren“ sowie „e) Umsätze – einschließlich der Vermittlung –, die sich auf Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind“. Aus der allgemeinen Systematik der Richtlinie 2006/112 geht somit hervor, dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung auf Umsätze im Finanzdienstleistungsbereich keine Anwendung findet und dass daher die Dienstleistungen von selbständigen Zusammenschlüssen von Personen, deren Mitglieder in diesem Bereich tätig sind, nicht unter diese Steuerbefreiung fallen.

33 Was den Zweck von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f innerhalb der Richtlinie 2006/112 angeht, so ist auf den Zweck der Gesamtheit der Bestimmungen des Art. 132 dieser Richtlinie hinzuweisen, der darin besteht, bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien, um den Zugang zu bestimmten Dienstleistungen und die Lieferung bestimmter Gegenstände unter Vermeidung der höheren Kosten zu erleichtern, die entstünden, wenn diese Dienstleistungen und die Lieferung dieser Gegenstände der Mehrwertsteuer unterworfen wären (Urteil vom 5. Oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Somit fallen die Dienstleistungen, die von einem selbständigen Zusammenschluss von Personen erbracht werden, unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung, wenn sie unmittelbar zu den in Art. 132 genannten, dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten beitragen (vgl. entsprechend Urteil vom 5. Oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, Rn. 31 bis 33).

35 Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der Anwendungsbereich der in Art. 132 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiungen eng auszulegen ist, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Daraus folgt, dass unter die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 solche Dienstleistungen nicht fallen können, die nicht unmittelbar zur Ausübung von dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten im Sinne dieses Art. 132, sondern zur Ausübung anderer, u. a. nach Art. 135 der Richtlinie 2006/112 von der Steuer befreiter Tätigkeiten beitragen.

37 Folglich ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung nur selbständige Zusammenschlüsse von Personen erfasst, deren Mitglieder die in diesem Artikel genannten dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten ausüben. Daher fallen die Dienstleistungen, die von selbständigen Zusammenschlüssen von Personen erbracht werden, deren Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Finanzdienstleistungsbereich ausüben, die keine solche dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit darstellt, nicht unter diese Steuerbefreiung.

38 Hierzu ist festzustellen, dass der Gerichtshof – anders als im Rahmen der vorliegenden Rechtssache – im Urteil vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), nicht über die Frage entschieden hat, ob die in dem (Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 entsprechenden) Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung auf Dienstleistungen beschränkt war, die von einem selbständigen Zusammenschluss von Personen erbracht wurden, dessen Mitglieder dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausübten.

39 Jedoch ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten, dass die Auslegung der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie durch den Gerichtshof in seinem Urteil vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), einige Mitgliedstaaten

dazu veranlasst hat, die Dienstleistungen, die von selbständigen Zusammenschlüssen von Personen erbracht werden, die aus Gesellschaften wie Versicherungsunternehmen oder im Finanzdienstleistungsbereich tätigen Unternehmen gebildet werden, von der Steuer zu befreien.

40 Hierzu ist jedoch klarzustellen, dass die nationalen Behörden endgültig abgeschlossene Besteuerungszeiträume auf der Grundlage von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 in seiner Auslegung in Rn. 37 des vorliegenden Urteils nicht wiedereröffnen können (vgl. entsprechend Urteile vom 6. Oktober 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, Rn. 37, und vom 21. Dezember 2016, Gutiérrez Naranjo u. a., C-154/15, C-307/15 und C-308/15, EU:C:2016:980, Rn. 68).

41 Was noch nicht endgültig abgeschlossene Besteuerungszeiträume betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung eine Richtlinie nicht selbst Verpflichtungen für einen Einzelnen begründen kann, so dass ihm gegenüber eine Berufung auf die Richtlinie als solche nicht möglich ist (vgl. u. a. Urteil vom 19. April 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung). Daher können sich die nationalen Behörden nicht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 in seiner Auslegung in Rn. 37 des vorliegenden Urteils berufen, um den aus Gesellschaften wie Kreditinstituten bestehenden selbständigen Zusammenschlüssen von Personen diese Steuerbefreiung und mithin den von diesen Zusammenschlüssen erbrachten Dienstleistungen die Mehrwertsteuerbefreiung zu versagen.

42 Die Verpflichtung des nationalen Richters, bei der Auslegung und Anwendung der einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts den Inhalt einer Richtlinie heranzuziehen, wird außerdem durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze und insbesondere durch den Grundsatz der Rechtssicherheit und das Rückwirkungsverbot begrenzt und darf auch nicht als Grundlage für eine Auslegung *contra legem* des nationalen Rechts dienen (Urteil vom 15. April 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, Rn. 100).

43 Daher hat die Auslegung, die der nationale Richter den einschlägigen Regelungen des nationalen Rechts, mit denen Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 umgesetzt worden ist, zu geben hat, die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts und insbesondere den Grundsatz der Rechtssicherheit zu beachten.

44 Demnach brauchen die Fragen 1 bis 6 nicht beantwortet zu werden.

45 Nach allem ist auf das Vorabentscheidungsersuchen zu antworten, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung nur die selbständigen Zusammenschlüsse von Personen erfasst, deren Mitglieder eine in Art. 132 dieser Richtlinie genannte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, und dass daher die Dienstleistungen, die von einem Zusammenschluss erbracht werden, dessen Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Finanzdienstleistungsbereich ausüben, die keine solche dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit darstellt, nicht unter diese Steuerbefreiung fallen.

Kosten

46 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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:

Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung nur die selbständigen Zusammenschlüsse von Personen erfasst, deren Mitglieder eine in Art. 132 dieser Richtlinie genannte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, und dass daher die Dienstleistungen, die von einem Zusammenschluss erbracht werden, dessen Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Finanzdienstleistungsbereich ausüben, die keine solche dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit darstellt, nicht unter diese Steuerbefreiung fallen.

Unterschriften