Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

25. April 2013 *

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats — Steuerwesen — Richtlinie 2006/112/EG — Art. 11 — Nationale Rechtsvorschriften, die die Möglichkeit, eine Personengruppe zu bilden, die als ein einziger Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden kann, auf die Unternehmen des Finanz- und Versicherungssektors beschränken“

In der Rechtssache C-480/10

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 5. Oktober 2010,

Europäische Kommission, vertreten durch R. Lyal und K. Simonsson als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Königreich Schweden, vertreten durch A. Falk und S. Johannesson als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagter,

unterstützt durch:

Irland, vertreten durch D. O’Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von G. Clohessy, SC, und N. Travers, BL,

Republik Finnland, vertreten durch H. Leppo als Bevollmächtigte,

Streithelfer,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten L. Bay Larsen in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Vierten Kammer, des Richters J.-C. Bonichot, der Richterinnen C. Toader und A. Prechal sowie des Richters E. Jarašiūnas (Berichterstatter),

Generalanwalt: N. Jääskinen,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

* Verfahrenssprache: Schwedisch.

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 6. September 2012,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 27. November 2012

folgendes

Urteil

1 Mit ihrer Klageschrift beantragt die Europäische Kommission, festzustellen, dass das Königreich Schweden dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) verstoßen hat, dass es die Möglichkeit, eine Personengruppe zu bilden, die als ein einziger Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden kann, in der Praxis auf die Erbringer von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen beschränkt hat.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

2 Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend ‚Mehrwertsteuerausschuss' genannt) kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen."

Schwedisches Recht

3 Kapitel 6a Art. 1 Mervärdesskattelag 1994:200 (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„Für die Zwecke der Anwendung dieses Gesetzes können zwei oder mehr Gewerbetreibende unter den in diesem Kapitel genannten Voraussetzungen als ein einziger Gewerbetreibender (Mehrwertsteuergruppe) und kann die von der Mehrwertsteuergruppe ausgeübte Tätigkeit als eine einzige Tätigkeit angesehen werden."

4 Kapitel 6a Art. 2 dieses Gesetzes sieht vor:

„Einer Mehrwertsteuergruppe können nur angehören:

1. unter Finanzaufsicht stehende Gewerbetreibende, die eine Tätigkeit ausüben, die steuerbefreit ist, weil der aus dieser Tätigkeit erzielte Umsatz nach Kapitel 3 Art. 9 oder 10 befreit ist, und

2. Gewerbetreibende, deren Haupttätigkeit in der Lieferung von Gegenständen oder in der Erbringung von Dienstleistungen an die in Nr. 1 bezeichneten Gewerbetreibenden besteht, oder

3. Gewerbetreibende, bei denen es sich um Kommissionäre und Kommittenten handelt und zwischen denen ein Kommissionsverhältnis wie das in Kapitel 36 des Einkommensteuergesetzes (1999:1229) bezeichnete besteht."

5 Nach Kapitel 3 Art. 9 des Mehrwertsteuergesetzes sind Bank- und Finanzdienstleistungen sowie der Handel mit Wertpapieren und ähnliche Umsätze befreit.

6 Nach Kapitel 3 Art. 10 des genannten Gesetzes sind auch Versicherungs- und Rückversicherungsdienstleistungen befreit. Aus allen diesen Bestimmungen ergibt sich, dass hauptsächlich Unternehmen des Finanz- und Versicherungssektors eine Mehrwertsteuergruppe bilden können.

Vorverfahren und Verfahren vor dem Gerichtshof

7 Da die Kommission der Ansicht war, dass die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes gegen Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstießen, soweit sie die Anwendung der Mehrwertsteuergruppenregelung auf Erbringer von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen begrenzten, richtete sie am 23. September 2008 ein Mahnschreiben an das Königreich Schweden und forderte es zur Stellungnahme auf.

8 In ihrer Antwort vom 19. November 2008 auf dieses Mahnschreiben vertraten die schwedischen Behörden die Auffassung, dass die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie verstießen.

9 Da diese Antwort die Kommission nicht zufriedenstellte, übersandte sie dem Königreich Schweden am 20. November 2009 eine mit Gründen versehene Stellungnahme, die dieser Mitgliedstaat mit Schreiben vom 20. Januar 2010 dahin beantwortete, dass er an seinem in der Antwort auf das Mahnschreiben zum Ausdruck gebrachten Standpunkt festhalte.

10 Unter diesen Umständen beschloss die Kommission, die vorliegende Klage zu erheben.

11 Mit Beschlüssen des Präsidenten des Gerichtshofs vom 15. Februar und vom 6. Juli 2011 sind die Republik Finnland und Irland als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge des Königreichs Schweden zugelassen worden.

Zur Klage

Zur Zulässigkeit

Vorbringen der Parteien

12 Das Königreich Schweden weist darauf hin, dass die Kommission ihre Klage auf den Gleichbehandlungsgrundsatz stütze, wohingegen sie in der mit Gründen versehenen Stellungnahme angegeben habe, dass sich ihre Auslegung von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität herleite. Das Königreich Schweden macht in seiner Gegenerwiderung geltend, dass auf diese Weise der Gegenstand des Rechtsstreits erweitert und folglich geändert worden sei.

13 Die Republik Finnland ist der Ansicht, dass das Vorverfahren und die vorliegende Klage es nicht ermöglichten, klar zu bestimmen, ob die Kommission dem Königreich Schweden einen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität oder einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz

vorwerfe. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs müssten sich zum einen die tatsächlichen und rechtlichen Umstände, auf die eine Klage gestützt werde, zusammenhängend und verständlich unmittelbar aus der Klageschrift ergeben. Zum anderen werde der Streitgegenstand durch das Vorverfahren eingegrenzt und müsse somit auf denselben Gründen und Rügen wie die mit Gründen versehene Stellungnahme beruhen.

14 Die Kommission erwidert auf diese Argumentation, dass sich die tatsächlichen und rechtlichen Umstände, auf die ihre Klage gestützt werde, zusammenhängend und verständlich aus ihrer Klageschrift ergäben. Sie bestreitet nicht, dass die schwedischen Unternehmen, die im Finanz- und Versicherungssektor tätig sind, mit den in anderen Wirtschaftszweigen tätigen schwedischen Unternehmen nicht in Wettbewerb stehen, und räumt ein, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, auf den sie sich im Rahmen des Vorverfahrens berufen habe, im vorliegenden Fall nicht anwendbar sei. Sie ist indessen der Ansicht, dass sie den Gegenstand des Rechtsstreits gegenüber der mit Gründen versehenen Stellungnahme nicht dadurch erweitert oder geändert habe, dass sie zur Stützung ihrer Klage ein Argument vorgebracht habe, das aus einem Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz hergeleitet werde.

Würdigung durch den Gerichtshof

15 Es ist daran zu erinnern, dass sich die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände, auf die eine Klage gestützt wird, zusammenhängend und verständlich unmittelbar aus der Klageschrift ergeben müssen (vgl. u. a. Urteil vom 24. März 2011, Kommission/Spanien, C-400/08, Slg. 2011, I-1915, Randnr. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung). Diesem Erfordernis entspricht im vorliegenden Fall die Klage der Kommission, aus der klar hervorgeht, dass die Kommission mit ihr keinen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, sondern einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz rügt.

16 Außerdem ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung der Gegenstand einer nach Art. 258 AEUV erhobenen Klage durch das in dieser Bestimmung vorgesehene Vorverfahren eingegrenzt wird. Daher muss die Klage auf die gleichen Gründe und das gleiche Vorbringen gestützt werden wie die mit Gründen versehene Stellungnahme. Dieses Erfordernis kann jedoch nicht so weit gehen, dass in jedem Fall eine völlige Übereinstimmung zwischen der Darlegung der Rügen im Tenor der mit Gründen versehenen Stellungnahme und in den Anträgen in der Klageschrift bestehen muss, sofern nur der Gegenstand des Rechtsstreits, wie er in der mit Gründen versehenen Stellungnahme umschrieben ist, nicht erweitert oder geändert worden ist (vgl. u. a. Urteile vom 11. Juli 2002, Kommission/Spanien, C-139/00, Slg. 2002, I-6407, Randnrn. 18 und 19, sowie vom 18. November 2010, Kommission/Portugal, C-458/08, Slg. 2010, I-11599, Randnrn. 43 und 44).

17 Im Übrigen kommt nach ständiger Rechtsprechung im Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck, der es verbietet, dass vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre. Während ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität nur zwischen konkurrierenden Wirtschaftsteilnehmern in Betracht gezogen werden kann, kann indessen ein Verstoß gegen den allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung im Steuerbereich durch andere Arten der Diskriminierung gekennzeichnet sein, die Wirtschaftsteilnehmer betreffen, die nicht zwangsläufig miteinander konkurrieren, aber sich trotzdem in einer in anderer Beziehung vergleichbaren Situation befinden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Slg. 2008, I-2283, Randnrn. 49 und 51).

18 Daraus folgt, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Steuern nicht mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität deckungsgleich ist. Daher hat die Kommission den Gegenstand des Rechtsstreits erweitert, indem sie u. a. in ihrer Klageschrift geltend gemacht hat, dass das Mehrwertsteuergesetz, da es die Möglichkeit zur Bildung einer Mehrwertsteuergruppe auf

Unternehmen des Finanz- und Versicherungssektors beschränke, mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz nicht vereinbar sei, nachdem sie sich in dieser Hinsicht in der mit Gründen versehenen Stellungnahme auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität berief.

19 Die Klage der Kommission ist daher unzulässig, soweit sie auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung gestützt wird. Im Übrigen ist sie zulässig.

Zur Begründetheit

Vorbringen der Parteien

20 Die Kommission ist der Ansicht, dass die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes gegen Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstießen, soweit der Anwendungsbereich dieser Bestimmungen auf Unternehmen des Finanz- und Versicherungssektors beschränkt sei.

21 Zur Begründung trägt die Kommission vor, dass eine nationale Regelung der Mehrwertsteuergruppen für sämtliche in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässige Unternehmen unabhängig von der Art der von ihnen ausgeübten Tätigkeiten gelten müsse. Denn das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem sei ein einheitliches System, und die Schaffung einer Sonderregelung im Rahmen dieses Systems müsse daher grundsätzlich allgemein Anwendung finden.

22 Eine dahin gehende Auslegung von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie finde schon im Wortlaut dieser Bestimmung eine Grundlage, in dem nichts darauf hindeute, dass ein Mitgliedstaat die Anwendung der von ihm vorgesehenen Regelung auf Unternehmen eines bestimmten Sektors beschränken könne. Diese Auslegung stehe ebenso in Einklang mit dem Ziel der Bestimmung, denn dieses liege – wie sich der Begründung des Vorschlags (KOM[73] 950 endg.) der Kommission entnehmen lasse, der zum Erlass 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) geführt habe – darin, es den Mitgliedstaaten zur Verwaltungsvereinfachung oder zur Bekämpfung von Missbräuchen zu gestatten, solche Steuerpflichtige, deren Unabhängigkeit rein rechtlicher Art sei, als nicht voneinander getrennt zu behandeln.

23 Auch wenn der Grundsatz der steuerlichen Neutralität im vorliegenden Fall nicht anwendbar zu sein scheine, verstoße doch die schwedische Regelung der Mehrwertsteuergruppen desungeachtet gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung. Denn diese Regelung begünstige Unternehmen des Finanz- und Versicherungssektors gegenüber Unternehmen, die in anderen Sektoren tätig seien. Das Königreich Schweden weise nicht nach, dass sich die Unternehmen des Finanz- und Versicherungssektors in einer Lage befänden, die mit der von Unternehmen anderer Wirtschaftszweige nicht vergleichbar sei, und weise auch nicht nach, dass die Beschränkung des Anwendungsbereichs der genannten Regelung auf diese Unternehmen objektiv gerechtfertigt sei.

24 Das Königreich Schweden bestreitet die ihm vorgeworfene Vertragsverletzung. Die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes verstießen nicht gegen Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

25 Vorab legt das Königreich Schweden dar, dass es auf der Grundlage von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Jahr 1998 für Unternehmen des Finanz- und Versicherungssektors die Möglichkeit eröffnet habe, Mehrwertsteuergruppen zu bilden. Da es davon ausgegangen sei, dass es sich um eine Ausnahme von dem Grundsatz handele, wonach für sämtliche steuerbaren Umsätze eine Steuer erhoben werde, habe es diese Möglichkeit auf diejenigen Bereiche beschränkt, in denen das Bedürfnis hierfür für am wichtigsten gehalten worden sei. So sei beschlossen worden, dass zu einer

Mehrwertsteuergruppe Kreditinstitute, Investmentgesellschaften, Versicherungsgesellschaften, Unternehmen, die eine steuerbefreite Finanztätigkeit ausübten, und Unternehmen, die hauptsächlich Lieferungen an oder Dienstleistungen für Finanzunternehmen erbrächten, gehören könnten.

26 Die Eröffnung dieser Möglichkeit für den Finanz- und Versicherungssektor sei als besonders angebracht erachtet worden, weil die unternehmerische Tätigkeit in diesem Wirtschaftszweig häufig auf mehrere unterschiedliche juristische Personen verteilt sei. Da Umsätze zwischen Gesellschaften ein und derselben Gruppe ständig vorkämen und Finanzunternehmen im Wesentlichen steuerbefreite Tätigkeiten ausübten, seien im Hinblick auf die Mehrwertsteuer die Auswirkungen gruppeninterner Umsätze in diesem Sektor besonders schwerwiegend. Diese Unternehmen seien der Konkurrenz durch in anderen Mitgliedstaaten ansässige Unternehmen besonders ausgesetzt. Außerdem sei, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen gemäß Art. 11 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu verhindern, die Möglichkeit zur Bildung einer Mehrwertsteuergruppe so beschränkt worden, dass sie für Unternehmen gelte, die unmittelbar oder mittelbar der Überwachung der Finanzaufsicht und somit einem Regelwerk öffentlicher Kontrolle unterlägen.

27 Entgegen der Ansicht der Kommission ist nach Meinung des Königreichs Schweden Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er es zulasse, eine nationale Regelung für Mehrwertsteuergruppen lediglich für Unternehmen bestimmter Wirtschaftszweige in Geltung zu setzen.

28 Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie habe nämlich, da das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem ein einheitliches System sei, das auf dem Grundprinzip einer allgemeinen und allumfassenden Mehrwertsteuer beruhe, den Charakter einer Ausnahmevorschrift, weil sich aus dieser Bestimmung ergebe, dass die innerhalb einer Unternehmensgruppe getätigten Umsätze befreit sein könnten. Dieser Artikel sei mithin eng auszulegen.

29 Weder dem Wortlaut noch den Zielen von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie lasse sich entnehmen, dass die Anwendung dieser Bestimmung durch einen Mitgliedstaat bedeute, dass die Möglichkeit, einer Mehrwertsteuergruppe anzugehören, für sämtliche in seinem Hoheitsgebiet ansässige Unternehmen eröffnet sein müsse. Zum einen bestätige das Fehlen einer Klarstellung in dieser Bestimmung insoweit das mitgliedstaatliche Ermessen, genauer die in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Personen bestimmen zu können, für die diese Möglichkeit eröffnet sei. Zum anderen seien die Ziele der Verwaltungsvereinfachung und der Bekämpfung von Missbräuchen nicht für sämtliche Unternehmen relevant, und eine Verallgemeinerung der Möglichkeit zur Bildung von Mehrwertsteuergruppen würde zu einer Zunahme der Missbrauchsrisiken führen, was einem der verfolgten Ziele zuwiderliefe.

30 Außerdem kollidiere das Mehrwertsteuergesetz weder mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität noch mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung. Denn zum einen führe das genannte Gesetz zu keiner Wettbewerbsverzerrung, weil die Unternehmen des Finanz- und Versicherungssektors nur untereinander in Wettbewerb stünden. Zum anderen befänden sich diese Unternehmen nicht in einer Lage, die mit der von Unternehmen anderer Wirtschaftszweige vergleichbar sei. Im Übrigen beruhe die Begrenzung der Möglichkeit zur Bildung einer Mehrwertsteuergruppe auf objektiven Gründen.

31 Wie das Königreich Schweden ist auch die Republik Finnland der Ansicht, dass nichts im Wortlaut von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Auslegung dieser Bestimmung in dem Sinne erlaube, dass die Mehrwertsteuergruppenregelung allgemein Anwendung finden müsse. Das Mehrwertsteuergesetz stehe mit dem Ziel der Einheitlichkeit des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems eher in Einklang als die Auslegung, die die Kommission in Bezug auf Art. 11 vornehme, weil nach diesem Ziel der Anwendungsbereich von nach der Mehrwertsteuerrichtlinie gestatteten Sonderregelungen, die von den allgemeinen Vorschriften dieser Richtlinie abwichen, möglichst begrenzt sein müsse. Die Begrenzung des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuergruppenregelung könne von keiner anderen Bedingung abhängig gemacht werden als derjenigen der Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität. Dass diese Regelung auf

Unternehmen des Finanz- und Versicherungssektors beschränkt werde, stehe aber zu diesem Grundsatz – und in jedem Fall auch zu dem Grundsatz der Gleichbehandlung – in keinem Widerspruch.

32 Irland, dem gestattet wurde, mündlich Stellung zu nehmen, hat in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, dass Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Ausnahme schaffe und den Mitgliedstaaten keine Verpflichtungen auferlege.

Würdigung durch den Gerichtshof

33 Da das Vorliegen der dem Königreich Schweden von der Kommission vorgeworfenen Vertragsverletzung von der Auslegung des Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie abhängt, zu der die Parteien gegensätzliche Standpunkte vertreten haben, ist vorab daran zu erinnern, dass bei der Ermittlung der Bedeutung einer unionsrechtlichen Vorschrift deren Wortlaut, ihr Zusammenhang und ihre Ziele zu berücksichtigen sind. Ferner folgt aus den Anforderungen sowohl der einheitlichen Anwendung des Unionsrechts als auch des Gleichheitsgrundsatzes, dass die Begriffe einer unionsrechtlichen Bestimmung, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Europäischen Union eine autonome und einheitliche Auslegung erhalten müssen (Urteil vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Slg. 2009, I-10567, Randnrn. 23 und 24).

34 Für eine einheitliche Anwendung der Mehrwertsteuerrichtlinie ist es besonders wichtig, dass der in ihrem Titel III definierte Begriff des „Steuerpflichtigen“ autonom und einheitlich ausgelegt wird. Dabei ist eine solche Auslegung für Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie verbindlich, obwohl die von ihm vorgesehene Regelung für die Mitgliedstaaten fakultativ ist, damit, wenn auf diesen Artikel zurückgegriffen wird, vermieden wird, dass bei der Anwendung dieser Regelung Abweichungen von einem Mitgliedstaat zum anderen auftreten.

35 Hierbei ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass dieser jedem Mitgliedstaat gestattet, mehrere Personen zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, wenn sie im Gebiet dieses Mitgliedstaats ansässig, und zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind. Dieser Artikel macht nach seinem Wortlaut seine Anwendung nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig (Urteil vom 9. April 2013, Kommission/Irland, C-85/11, Randnr. 36). Er sieht für die Mitgliedstaaten auch nicht die Möglichkeit vor, den Wirtschaftsteilnehmern weitere Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe aufzubürden, wie etwa diejenige, dass sie einer bestimmten Tätigkeit nachgehen oder zu einer bestimmten Branche gehören müssen.

36 Weder aus dem Wortlaut von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie noch aus dem Zusammenhang dieses Artikels, nämlich dem Titel III der genannten Richtlinie, geht hervor, dass dieser Artikel den Charakter einer Ausnahme- oder Sondervorschrift hätte, die, wie es das Königreich Schweden und die Republik Finnland nahelegen, restriktiv ausgelegt werden müsste.

37 Zu den mit Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten Zielen geht aus der Begründung des Vorschlags der Kommission, der zum Erlass der Richtlinie 77/388 geführt hat, hervor, dass der Unionsgesetzgeber durch den Erlass von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 dieser Richtlinie, den der genannte Art. 11 ersetzt hat, es den Mitgliedstaaten ermöglichen wollte, die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der rein rechtlichen Selbständigkeit zu knüpfen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder zur Verhinderung bestimmter Missbräuche, wie z. B. die Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen (Urteil Kommission/Irland, Randnr. 47).

38 Art. 11 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ermöglicht es den Mitgliedstaaten außerdem, alle erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um zu verhindern, dass die Anwendung von Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie Steuerhinterziehungen oder Steuerumgehungen möglich macht. Derartige Maßnahmen können jedoch nur unter Beachtung des Unionsrechts getroffen werden. Unter diesem Vorbehalt bleibt es den Mitgliedstaaten somit unbenommen, die Anwendung der in Art. 11 vorgesehenen Regelung zu beschränken, um Steuerhinterziehungen oder Steuerumgehungen entgegenzutreten.

39 Im vorliegenden Fall macht das Königreich Schweden, wie in Randnr. 26 vorliegenden Urteils dargelegt, geltend, dass zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen gemäß Art. 11 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie beschlossen worden sei, die Möglichkeit zur Bildung einer Mehrwertsteuergruppe auf Unternehmen zu beschränken, die unmittelbar oder mittelbar der Überwachung der Finanzaufsicht und somit einem Regelwerk öffentlicher Kontrolle unterlägen. Die Kommission hat nicht überzeugend nachgewiesen, dass diese Maßnahme im Hinblick auf den Kampf gegen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung nicht begründet wäre.

40 Daher ist festzustellen, dass die Kommission nicht nachgewiesen hat, dass die Beschränkung der Anwendung der in Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Regelung auf Unternehmen des Finanz- und Versicherungssektors gegen das Unionsrecht verstößt.

41 Aus diesem Grund und in Anbetracht ihrer Unzulässigkeit, soweit ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz gerügt wird, ist die von der Kommission erhobene Klage abzuweisen.

Kosten

42 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da das Königreich Schweden die Verurteilung der Kommission beantragt hat und diese mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen. Gemäß Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung, wonach die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten tragen, ist zu entscheiden, dass Irland und die Republik Finnland ihre eigenen Kosten tragen.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Vierte Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Europäische Kommission trägt die Kosten.

3. Irland und die Republik Finnland tragen ihre eigenen Kosten.

Unterschriften