Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 1. März 2017 [1]

Rechtssache C-326/15

„DNB Banka“ AS

(Vorabentscheidungsersuchen der Administratīvā apgabaltiesa [regionales Verwaltungsgericht, Lettland])

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbefreiung für die Dienstleistungen selbständiger Zusammenschlüsse für ihre Mitglieder – Unmittelbare Wirkung einer Richtlinie – Definition eines, selbständigen Zusammenschlusses von Personen“

I – Einleitung

1. Der Gerichtshof ist in dem aus Lettland stammenden Vorabentscheidungsersuchen mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [2] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) befasst. Diese Vorschrift ist eine der noch nicht vollständig geklärten Steuerbefreiungen des Mehrwertsteuerrechts der Union. Mit ihr und ihren zahlreichen Tatbestandsvoraussetzungen hat sich der Gerichtshof in den vergangenen Jahrzehnten bislang erst dreimal befasst. [3] Aktuell sind aber gleich vier Rechtssachen am Gerichtshof anhängig, [4] die unterschiedliche Aspekte dieser Steuerbefreiung betreffen.

2. Das vorliegende Verfahren dürfte dabei vor allem von grundsätzlicher Bedeutung für ihren personellen Anwendungsbereich sein. In der ähnlich gelagerten Rechtssache Aviva [5] ist hingegen primär zu entscheiden, wie weit der sachliche (Erstreckung auch auf Versicherungen) und räumliche (Erstreckung auf sogenannte grenzüberschreitende Zusammenschlüsse) Anwendungsbereich des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie reicht und wie eine fehlende Wettbewerbsverzerrung zu bestimmen ist.

1 Originalsprache: Deutsch.

2 ABl. 2006, L 347, S. 1.

3 Urteile vom 15. Juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), und vom 11. Dezember 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Neben dem vorliegenden Verfahren sind dies die Rechtssachen C-274/15 (Kommission/Luxemburg), C-605/15 (Aviva) und C-616/15 (Kommission/Deutschland).

5 Aktenzeichen des Gerichtshofs: C-605/15.

3. Den Hintergrund der Steuerbefreiung bildet die Entscheidung des Unionsgesetzgebers, den Unternehmen, die steuerfreie Leistungen erbringen, wie z. B. Ärzten oder Schulen, grundsätzlich keinen Vorsteuerabzug zu gewähren. So werden die Ausgangsleistungen dieser Unternehmen zwar nicht besteuert, gleichzeitig bleiben aber ihre Eingangsleistungen mit Mehrwertsteuer belastet. Dies führt im Ergebnis zu einer lediglich partiellen Steuerbefreiung der Leistung an den Endverbraucher, da die nicht abzugsfähige Mehrwertsteuer regelmäßig in der Preiskalkulation berücksichtigt wird und der Empfänger diese damit nicht unmittelbar, aber mittelbar trägt.

4. Der fehlende Vorsteuerabzug dieser Unternehmen hat zur Folge, dass der Einkauf von (steuerpflichtigen) Leistungsteilen, die auch selbst erbracht werden könnten, die Preisbildung in Höhe der nicht abziehbaren Mehrwertsteuer negativ beeinflussen kann. So führt z. B. das Einstellen eines Privatdetektivs durch eine Versicherung zu einer Kostenbelastung in Höhe der Personalkosten, die Einschaltung eines externen Detektivs zu einer Kostenbelastung in Höhe von dessen Personalkosten und der anfallenden Mehrwertsteuer. Folglich besteht in der Regel ein wirtschaftliches Interesse, diese Leistungen selbst zu erbringen und sie nicht von einem anderen Unternehmen steuerpflichtig einzukaufen. Im Ergebnis wird im geltenden Mehrwertsteuersystem über die Kreation einer Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug das steuerfrei leistende Unternehmen wie ein Endverbraucher behandelt. Dieser schuldet ebenfalls keine Mehrwertsteuer, kann aber auch keinen Vorsteuerabzug geltend machen, selbst wenn er entgeltliche Dienstleistungen erbringt oder Gegenstände veräußert.

5. Es kann aber auch für steuerfrei leistende Unternehmen Situationen geben, in denen es ökonomisch sinnvoll oder gar aus Wettbewerbsgründen geboten ist, einzelne Leistungsteile nicht allein, sondern mit anderen ebenfalls steuerfrei leistenden Unternehmen zusammen zu erbringen. So kann es sinnvoll sein, wenn sich z. B. mehrere Sozialversicherungsträger die Kosten eines Datenverarbeitungszentrums teilen. Für solche Konstellationen befreit Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie unter bestimmten Voraussetzungen auch die Leistungen des Zusammenschlusses an seine Mitglieder. Damit wirkt sich der Ausschluss des Vorsteuerabzugs insoweit nicht preisbildend aus, was den Umfang der Steuerbefreiung für den Endverbraucher bestehen bleiben lässt. Der Umfang ist dann nämlich unabhängig davon, ob die Leistung in Gänze allein durch ein steuerbefreites Unternehmen oder durch dieses mit anderen steuerbefreiten Unternehmen zusammen erbracht wurde.

II – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

6. In der Union wird eine Mehrwertsteuer gemäß der Mehrwertsteuerrichtlinie erhoben. Der Steuer unterliegen u. a. gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie die „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

7. Gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten jedoch die folgenden Umsätze von der Mehrwertsteuer:

„Dienstleistungen, 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, 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]

6 Dieser Vorschrift entsprach in der mittlerweile abgelösten 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) die Bestimmung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f. Die hierzu ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs ist im vorliegenden Verfahren ebenfalls zu beachten.

B – Nationales Recht

8. Das lettische Recht enthielt für den Zeitraum, auf den sich der Ausgangsrechtsstreit bezieht, keine Vorschrift, die der Umsetzung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie diente.

III – Ausgangsrechtsstreit

9. Der Ausgangsrechtsstreit betrifft die Mehrwertsteuer, die das lettische Kreditinstitut DNB Banka AS für die Jahre 2009 bis 2010 schuldet.

10. DNB Banka ist Teil des DNB-Konzerns. In jenen Jahren erbrachte DNB Banka anscheinend steuerfreie Finanzdienstleistungen und erhielt verschiedene Dienstleistungen von anderen Konzerngesellschaften, für die DNB Banka offenbar nach Einschätzung des vorlegenden Gerichts als Leistungsempfängerin die Steuer schuldet. Bei denen ist umstritten, ob sie gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer befreit sind. Dabei handelte es sich im Einzelnen um:

— Finanzdienstleistungen der Muttergesellschaft DNB Nord AS mit Sitz in Dänemark;

— IT-Dienstleistungen der dänischen Schwestergesellschaft DNB Nord IT AS;

— die Weitergabe von Softwarelizenzen gegen Kostenumlage, die durch die Großmuttergesellschaft DNB Bank ASA mit Sitz in Norwegen von einem Dritten erworben wurden.

11. Als Entgelt wurden DNB Banka von den dänischen Konzerngesellschaften DNB Nord und DNB Nord IT jeweils die Kosten für die Erbringung der Dienstleistungen zuzüglich eines Aufschlags von 5 % in Rechnung gestellt. Dabei konnte zumindest DNB Nord IT für die Erbringung der Dienstleistungen in Dänemark die Vorsteuer geltend machen. Die dänischen Behörden gingen davon aus, dass diese Dienstleistungen nicht von der Steuer befreit sind.

IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

12. Die mittlerweile mit dem Rechtsstreit befasste Administratīvā apgabaltiesa (regionales Verwaltungsgericht, Lettland) hat dem Gerichtshof am 1. Juli 2015 die folgenden Fragen gemäß Art. 267 AEUV vorgelegt:

1. Kann ein selbständiger Zusammenschluss von Personen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie 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 Mehrwertsteuerrichtlinie 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 Mehrwertsteuerrichtlinie 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 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 Mehrwertsteuerrichtlinie 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 Mehrwertsteuerrichtlinie 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 Mehrwertsteuerrichtlinie 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?

13. Zu diesen Fragen haben DNB Banka, die Hellenische Republik, die Republik Lettland, das Großherzogtum Luxemburg, Ungarn, die Republik Polen, die Portugiesische Republik, das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland sowie die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. An der mündlichen Verhandlung vom 30. Juni 2016 haben sich DNB Banka, die Republik Lettland, die Bundesrepublik Deutschland, das Großherzogtum Luxemburg, die Republik Polen, das Vereinigte Königreich und die Kommission beteiligt.

V – Rechtliche Würdigung

14. Wie das vorlegende Gericht mitgeteilt hat, wurde im lettischen Recht erst zum 1. Januar 2014 eine Regelung erlassen, die der Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie dient. Das vorlegende Gericht geht aber davon aus, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vor diesem Zeitpunkt unmittelbare Wirkung zugunsten von DNB Banka entfaltete. Deshalb hält es die Auslegung dieser Bestimmung für erforderlich, um den Ausgangsrechtsstreit zu entscheiden.

A – Zur unmittelbaren Wirkung der Steuerbefreiung

15. Die Prämisse des vorlegenden Gerichts zur unmittelbaren Wirkung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie bedarf zunächst der Überprüfung.

16. Nach ständiger Rechtsprechung kann sich der Einzelne unmittelbar auf die Bestimmung einer Richtlinie berufen, die ein Mitgliedstaat nicht in nationales Recht umgesetzt hat, wenn die Bestimmung inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist. [7]

17. Eine Bestimmung des Unionsrechts ist nach ständiger Rechtsprechung inhaltlich unbedingt, wenn sie eine Verpflichtung normiert, die an keine Bedingung geknüpft ist und zu ihrer Durchführung oder Wirksamkeit auch keiner weiteren Maßnahme der Unionsorgane oder der Mitgliedstaaten bedarf. [8]

18. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie ist zunächst insofern inhaltlich unbedingt, als er den Mitgliedstaaten keine Wahl lässt, diese Steuerbefreiung im nationalen Recht vorzusehen, sondern sie dazu verpflichtet. [9]

19. Allerdings hat der Gerichtshof kürzlich in einem Urteil erstmalig einer Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie die inhaltliche Unbedingtheit mit der Begründung abgesprochen, sie bedürfe – obwohl ihr Wortlaut dies nicht ausdrücklich vorsieht – noch der weiteren Konkretisierung durch nationale Rechtsvorschriften. [10]

20. Die Bundesrepublik Deutschland hat sinngemäß vorgetragen, dass zur Umsetzung dieser Bedingung in das nationale Recht eine Prüfung und Auswahl der zulässigen Branchen durch den nationalen Gesetzgeber erforderlich sei. Den jeweils zuständigen nationalen Behörden sei es nicht möglich, in jedem Einzelfall zu entscheiden, ob eine Wettbewerbsverzerrung vorliege, welche die Steuerbefreiung ausschließt. Eine unmittelbare Wirkung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie sei vor diesem Hintergrund nicht möglich.

21. Die oben genannte Entscheidung des Gerichtshofs bezog sich aber auf eine Vorschrift (Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie), die ein Wahlrecht der Mitgliedstaaten beinhaltet, bei dessen Ausübung mehrere unbestimmte Rechtsbegriffe auszufüllen sind. Damit ist eine Steuerbefreiung wie Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch nicht vergleichbar.

22. Das (negative) Tatbestandsmerkmal „Wettbewerbsverzerrung“ ist insofern „nur“ ein unbestimmter Rechtsbegriff, bei dem nach Ansicht des Gerichtshofs zu prüfen ist, ob sich der Zusammenschluss auch ohne die Steuerbefreiung der Kundschaft seiner Mitglieder sicher sein kann. [11] Diese Prüfung muss in jedem Einzelfall erfolgen und kann nicht abstrakt für bestimmte Branchen im Voraus entschieden werden. Daher eröffnet die Vorschrift dem nationalen Gesetzgeber keinen abstrakten Regelungsspielraum, so dass Art. 132 Abs. 1 Buchst f. der Mehrwertsteuerrichtlinie insoweit auch unbedingt ist.

7 Vgl. u. a. Urteile vom 19. Januar 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, Rn. 25), vom 22. Juni 1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, Rn. 29), vom 10. September 2002, Kügle, (C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 51), und vom 7. Juli 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, Rn. 16); vgl. bereits Urteil vom 4. Dezember 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, Rn. 12).

8 Vgl. u. a. Urteile vom 23. Februar 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava u. a. (C-236/92, EU:C:1994:60, Rn. 9), vom 26. Oktober 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, Rn. 41), vom 1. Juli 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, Rn. 45), vom 15. Mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 32), und vom 7. Juli 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, Rn. 17).

9 Vgl. in diesem Sinne zu einer anderen Steuerbefreiung das Urteil vom 28. November 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 49).

10 Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 50).

11 Vgl. Urteil vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, Rn. 59).

23. Um unmittelbare Wirkung zu entfalten, müsste die Bestimmung auch hinreichend genau sein. Nach der Rechtsprechung ist dies der Fall, „wenn sie in unzweideutigen Worten eine Verpflichtung festlegt“. [12] Der Text der Richtlinie muss dafür hinreichend klar sein. [13]

24. Wie oben ausgeführt, ist das (negative) Tatbestandsmerkmal „Wettbewerbsverzerrung“ „lediglich“ ein unbestimmter Rechtsbegriff, dessen Voraussetzungen zu prüfen sind. Insofern ist der Text der Richtlinie auch hinreichend klar.

25. Außerdem hat der Gerichtshof bereits im Zusammenhang mit Art. 13 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der eine Besteuerung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts ebenfalls u. a. vom Entstehen einer Wettbewerbsverzerrung abhängig macht, [14] unmittelbare Wirkung bescheinigt. Auch wenn diese Voraussetzung die Beurteilung wirtschaftlicher Faktoren erfordere, stehe dies ihrer unmittelbaren Wirkung nicht entgegen. [15]

26. Darüber hinaus will vor allem das Vereinigte Königreich Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie die unmittelbare Wirkung deshalb absprechen, weil die Mitgliedstaaten noch Regelungen zur Rechtsform eines Zusammenschlusses und den Voraussetzungen einer Mitgliedschaft treffen müssten.

27. Dieser Sichtweise kann ich mich jedoch ebenfalls nicht anschließen. Zwar ist eine Richtlinienbestimmung, die den Mitgliedstaaten einen weiten Gestaltungsspielraum lässt, nicht unmittelbar anwendbar. Der Tatbestand der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie gewährt aber keinen Spielraum für die Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Rechtsform des Zusammenschlusses und die Voraussetzungen einer Mitgliedschaft.

28. Die Vorschrift enthält insoweit weder eine explizite Definitionsbefugnis der Mitgliedstaaten, noch ergibt sich diese als implizite Bezugnahme auf das jeweilige nationale Zivilrecht. Nach ständiger Rechtsprechung ist im Rahmen u. a. der Steuerbefreiungen, die mittlerweile in Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelt sind, eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems zu verhindern. [16] Ebenso wie sich somit bei Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nach ständiger Rechtsprechung der Begriff des Eigentums nicht auf die im nationalen Recht vorhandenen Formen beziehen darf, [17] kann zur Definition eines Zusammenschlusses und den Voraussetzungen einer Mitgliedschaft nicht auf das nationale Recht zurückgegriffen werden.

29. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie genügt somit dem Bestimmtheitsgebot und ist auch hinreichend genau, um unmittelbare Wirkung zu entfalten. [18]

30. Da Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie somit inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist, entfaltet er unmittelbare Wirkung.

12 Urteile vom 23. Februar 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava u. a. (C-236/9,2 EU:C:1994:60, Rn. 10), vom 17. September 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio u. a. (C-246/94 bis C-249/94, EU:C:1996:329, Rn. 19), vom 29. Mai 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, Rn. 33), und vom 1. Juli 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, Rn. 45).

13 Vgl. u. a. Urteile vom 25. Januar 1983, Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, Rn. 11), vom 4. Dezember 1997, Kampelmann u. a. (C-253/96 bis C-258/96, EU:C:1997:585, Rn. 38), vom 9. September 2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, Rn. 61), vom 19. Dezember 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, Rn. 53), und vom 6. Oktober 2015, T-Mobile Czech Republic und Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, Rn. 53).

14 Siehe Unterabs. 2 der Bestimmung, der Art 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie entspricht.

15 Vgl. Urteile vom 17. Oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino u. a. (231/87 und 129/88, EU:C:1989:381, Rn. 32 und 33), sowie vom 8. Juni 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, Rn. 31), zu Art 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie.

16 Vgl. u. a. Urteile vom 25. Februar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 15), vom 14. Juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, Rn. 15), vom 21. Februar 2013, Žamberk (C-18/1,2 EU:C:2013:95, Rn. 17), und vom 2. Juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, Rn. 17).

17 Vgl. u. a. Urteile vom 8. Februar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, Rn. 7), vom 15. Dezember 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, Rn. 62), und vom 3. September 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, Rn. 51).

18 Vgl. Urteil vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, Rn. 58 bis 65).

B – Zu den Vorlagefragen im Einzelnen

1. Zur vierten Vorlagefrage: Definition eines selbständigen Zusammenschlusses

31. Von den insgesamt sechs Vorlagefragen wird zunächst die vierte beantwortet, weil sie im vorliegenden Fall von vorrangiger Bedeutung für den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie ist.

32. Das vorlegende Gericht will mit seiner vierten Vorlagefrage nämlich im Wesentlichen wissen, ob der selbständige Zusammenschluss von Personen im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie ein eigenes Rechtssubjekt sein muss oder ob er auch – wie im Fall des Ausgangsrechtsstreits – aus einem Konzern verbundener Unternehmen bestehen kann, dessen Gesellschaften sich untereinander Dienstleistungen erbringen.

33. Zunächst ist insoweit festzustellen, dass ein Zusammenschluss im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie als solcher Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie sein muss.

34. Der Gerichtshof hat nämlich zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie sinngemäß bereits festgestellt, dass vor dem Hintergrund der grundsätzlich erforderlichen engen Auslegung der Steuerbefreiungen des Mehrwertsteuerrechts [19] eine Auslegung dieser Bestimmung, die über ihren eindeutigen Wortlaut hinausgeht, mit dem Zweck dieser Bestimmung unvereinbar ist. [20] Aus dem Wortlaut ergibt sich, dass der im Tatbestand „selbständig“ genannte Zusammenschluss als solcher die Dienstleistungen erbringt und deshalb mehrwertsteuerlich von seinen Mitgliedern zu unterscheiden ist.

35. Da die Steuerbefreiung damit allein auf Dienstleistungen anwendbar ist, die durch den Zusammenschluss selbst, nicht aber durch dessen Mitglieder, erbracht werden, muss dieser ein Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie sein. Andernfalls gäbe es gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie bereits keine steuerbare Dienstleistung des Zusammenschlusses, die befreit werden könnte. Steuerbar sind nur Dienstleistungen, die „ein Steuerpflichtiger als solcher“ erbringt.

36. Etwas anderes würde nur gelten, wenn Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie die Reichweite der Steuerfreiheit bzw. Nichtsteuerbarkeit der Tätigkeiten der Mitglieder des Zusammenschlusses absichern wollte, in dem die bloße Kooperation von solchen Steuerpflichtigen (oder auch Nichtsteuerpflichtigen) keine weitere Mehrwertsteuerbelastung zur Folge haben soll. Dies würde dann erklären, warum der Zusammenschluss Leistungen für unmittelbare Zwecke der nicht besteuerten Tätigkeiten der Mitglieder erbringen muss und lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils der Kosten dieser Leistungen verlangen darf.

37. Jedoch spricht der eng auszulegende Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie nun einmal von der Erbringung von zu befreienden Dienstleistungen durch einen Zusammenschluss, die – wie ich in den Schlussanträgen in Sachen Kommission/Luxemburg [21] ausgeführt habe – nur steuerbar sind, wenn sie auch von einem Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht werden.

19 Vgl. zu diesem danach in ständiger Rechtsprechung wiederholten Grundsatz nur die Urteile vom 26. Juni 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, Rn. 19), vom 16. September 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, Rn. 25), und vom 2. Juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, Rn. 18).

20 Urteil vom 15. Juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, Rn. 13 und 14), zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie.

21 Vgl. meine Schlussanträge vom 6. Oktober 2016 in der Rechtssache C-274/15 (Nrn. 49 ff.).

38. Ein selbständiger Zusammenschluss muss jedoch keine juristische Person sein. Denn der Gerichtshof hat verschiedentlich zu erkennen gegeben, dass eine eigene Rechtspersönlichkeit keine Voraussetzung für die Annahme eines Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist.[22] Hierfür ist allein entscheidend, ob eine Person bzw. ein Zusammenschluss von Personen oder Vermögensgegenständen eine wirtschaftliche Tätigkeit „selbständig" im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausübt.

39. Der Gerichtshof hat sich in seiner Rechtsprechung zum Kriterium der Selbständigkeit gemäß Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bislang mit mehreren Konstellationen befasst, bei denen stets in Frage stand, ob eine Person oder eine Sachgesamtheit in einem Unterordnungsverhältnis zu einem anderen Steuerpflichtigen stand und damit in direkter oder entsprechender Anwendung des Art. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Tätigkeit nicht selbständig ausübte. Gegenstand war die Selbständigkeit einer Person gegenüber ihrem Auftraggeber,[23] von Gesellschaftern gegenüber ihrer Gesellschaft[24] und von Einheiten einer Organisation gegenüber der Organisation selbst.[25]

40. Gerade die letztgenannte Rechtsprechung zu den Organisationseinheiten ist auf den vorliegenden Fall übertragbar. Denn ein Zusammenschluss im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie soll für seine Mitglieder eine gemeinsame Struktur der Zusammenarbeit bieten,[26] die also organisatorisch verselbständigt ist. Bei den Organisationseinheiten hat der Gerichtshof eine Selbständigkeit insbesondere dann verneint, wenn sie nicht über eigenes Vermögen verfügen können.[27] Über eigenes Vermögen kann ein Konzern – also der Zusammenschluss mehrerer selbständiger Gesellschaften allein aufgrund unter ihnen bestehender Beteiligungen – als solcher aber nicht verfügen. Ein Konzern als solcher stellt damit grundsätzlich weder einen Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 9 Abs. 1 dar, noch kann er deshalb ein selbständiger Zusammenschluss im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie sein.

41. Diese Auslegung wird bestätigt durch die Existenz der Sonderregelung des Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Danach können die Mitgliedstaaten „Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln". Allein diese Regelung soll dazu dienen, verbundene Unternehmen als einen Steuerpflichtigen aufzufassen und als Folge die Leistungen innerhalb des Konzerns von mehrwertsteuerlicher Belastung frei zu stellen.

42. Zwar kann unter Umständen eine eigenständige Gesellschaft mit mehreren Anteilseignern innerhalb eines Konzerns als selbständiger Zusammenschluss zu qualifizieren sein. Die Steuerbefreiung beträfe dann aber nur Leistungen einer Gesellschaft an ihre Anteilseigner, weil Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie nur die Dienstleistungen des Zusammenschlusses an seine Mitglieder befreit, nicht aber in umgekehrter Richtung. Derartige Leistungen sind jedoch nicht Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits, so dass sich insoweit eine weitere Prüfung erübrigt.

22 Vgl. Urteile vom 27. Januar 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, Rn. 8), und vom 29. September 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, Rn. 28); vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 37), das insoweit auf Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie übertragbar erscheint.

23 Urteile vom 26. März 1987, Kommission/Niederlande (235/85, EU:C:1987:161), vom 25. Juli 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), und vom 12. November 2009, Kommission/Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Urteile vom 27. Januar 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), und vom 18. Oktober 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Urteile vom 23. März 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), und vom 17. September 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), jeweils zur Zweigniederlassung einer Gesellschaft, sowie vom 29. September 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), zur Einrichtung einer Gemeinde.

26 Urteil vom 11. Dezember 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, Rn. 37).

27 Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, Nr. 46) sowie Urteil vom 29. September 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, Rn. 38); vgl. zudem die Urteile vom 23. März 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, Rn. 37), und vom 17. September 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, Rn. 26), die auf eigenes Gesellschaftskapital abstellen.

43. Damit ist die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auf einen Fall wie den des Ausgangsrechtsstreits von vornherein nicht anwendbar, weil keine Leistungen durch einen selbständigen Zusammenschluss im Sinne des Tatbestands an seine Mitglieder erbracht werden.

44. Als Antwort auf die vierte Vorlagefrage ist damit festzustellen, dass ein selbständiger Zusammenschluss von Personen im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f keine juristische Person, aber Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sein muss. Diese Voraussetzung erfüllt ein Konzern, der aus verbundenen Gesellschaften besteht, als solcher nicht.

2. Zur ersten, zur zweiten, zur dritten und zur sechsten Vorlagefrage: Anwendung auf einen „grenzüberschreitenden" Zusammenschluss

45. Mit der ersten, der zweiten, der dritten und der sechsten Vorlagefrage will das vorlegende Gericht im Ergebnis wissen, ob und unter welchen Voraussetzungen die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auch auf einen grenzüberschreitend agierenden Zusammenschluss anwendbar sein kann.

46. Dies setzt – wie auch die Bundesrepublik Deutschland vorgetragen hat – als Vorfrage voraus, dass die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie überhaupt auf Unternehmen anzuwenden ist, die steuerfreie Finanzdienstleistungen im Sinne von Art. 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie erbringen. Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Aviva [28] begründet habe, ist dies nicht der Fall. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie erfasst aufgrund seiner systematischen Stellung und der Entstehungsgeschichte nur Zusammenschlüsse von Steuerpflichtigen, die nach Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerfreie Umsätze ausführen. Darunter fallen Finanzdienstleistungen nicht.

47. Unabhängig davon ist der Mehrwertsteuerrichtlinie auch eine grenzüberschreitende Anwendung der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht zu entnehmen. Dies ergibt sich, wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Aviva [29] begründet habe, bereits aus der Sechsten Richtlinie. Darüber hinaus folgt dies auch aus den Schwierigkeiten der Beurteilung der Tatbestandsmerkmale des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie durch mehrere Mitgliedstaaten. Im Ergebnis würde das Steueraufkommen eines Mitgliedstaats von (wechselnden) Situationen und nicht verifizierbaren Einschätzungen in anderen Mitgliedstaaten (oder gar Drittstaaten) abhängen. Das würde erhebliche praktische Probleme schaffen, dem unionsrechtlichen Grundsatz der Steuerertragshoheit der Mitgliedstaaten in ihrem Territorium [30] widersprechen und könnte daher auch eine eventuelle Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch die Mehrwertsteuerrichtlinie rechtfertigen.

3. Zur fünften Vorlagefrage: Kostenaufschlag von 5 %

48. Mit der fünften Vorlagefrage will das vorlegende Gericht im Wesentlichen in Erfahrung bringen, ob die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auch gilt, wenn der Steuerpflichtige nach Maßgabe der Vorschriften über die direkte Besteuerung des Mitgliedstaats, in dem er ansässig ist, den Preis seiner Dienstleistungen nach den entstandenen Kosten zuzüglich eines Aufschlags – im konkreten Fall in Höhe von 5 % – berechnet hat.

28 Vgl. meine Schlussanträge vom selben Tag in der Rechtssache C-605/1,(Nrn. 19 ff.).

29 Vgl. meine Schlussanträge vom selben Tag in der Rechtssache C-605/15 (Nrn. 36 ff.).

30 Allgemein zum Territorialitätsprinzip vgl. Urteile vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 46), vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, Rn. 82 ff.), vom 5. Juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, Rn. 45 und 46), zum Territorialitätsprinzip im Mehrwertsteuerrecht siehe auch Urteil vom 12. September 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, Rn. 42).

49. Gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie erfolgt die Befreiung der Dienstleistungen eines Zusammenschlusses nur unter der Bedingung, dass der Zusammenschluss von seinen Mitgliedern „lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten“ fordert.

50. Steht im vorliegenden Fall fest, dass mehr als die Kosten im Sinne der Vorschrift geschuldet waren, wie es vom vorlegenden Gericht mitgeteilt wurde, so ist diese Bedingung des Tatbestands der Steuerbefreiung daher nicht erfüllt.

51. Etwas anderes könnte nur gelten, wenn der Kostenbegriff des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auch das Kostenelement des Unternehmerlohns enthält, das sich möglicherweise in einem Aufschlag auf die tatsächlichen Ausgaben für die Erbringung der Dienstleistung wiederspiegelt. Daran bestehen aber erhebliche Zweifel. Zunächst widerspricht diese Auslegung dem Wortlaut der Bestimmung in quasi allen Sprachen. „Erstattung“ [31] oder gar Rückzahlung [32] bzw. Rückerstattung [33] umfasst nach normalem Sprachgebrauch nur das Ausgelegte, keinen Lohn. Die Berücksichtigung eines Unternehmerlohns verträgt sich außerdem nicht mit dem Zweck der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie, den ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Aviva [34] dargelegt habe. Dieser besteht in der Erweiterung einer anderen Steuerbefreiung auf eine Vorstufe, weil die Steuerpflichtigen aus Wettbewerbsgründen miteinander kooperieren. Mit der Beseitigung eines Wettbewerbsnachteils ist der Gedanke eines Unternehmerlohns als Kostenelement des Zusammenschlusses nicht vereinbar.

52. Auf die fünfte Vorlagefrage ist somit zu antworten, dass die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht zur Anwendung kommt, wenn für die Dienstleistung eine Gegenleistung gezahlt wird, die über die entstandenen Kosten hinausgeht. Dies ist auch der Fall, wenn nach Maßgabe der Vorschriften über die direkte Besteuerung ein bloß pauschaler Kostenaufschlag gezahlt wird.

VI – Entscheidungsvorschlag

53. Angesichts dessen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf das Vorabentscheidungsersuchen der Administratīvā apgabaltiesa (regionales Verwaltungsgericht, Lettland) insgesamt wie folgt zu antworten:

1. Ein selbständiger Zusammenschluss von Personen im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f muss keine juristische Person, aber ein Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sein. Ein Konzern aus verbundenen Gesellschaften erfüllt als solcher diese Voraussetzung nicht.

2. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f erfasst im vorliegenden Zusammenhang nur Zusammenschlüsse von Steuerpflichtigen, die nach Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerfreie Umsätze ausführen. Zusammenschlüsse von Finanzdienstleistungsunternehmen fallen damit nicht in den Anwendungsbereich des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie.

3. Der selbständige Zusammenschluss von Personen kann steuerbefreite Dienstleistungen nur solchen Mitgliedern erbringen, die der gleichen, nämlich seiner, Rechtsordnung unterliegen.

31 Englisch: „exact reimbursement“, Französisch: „remboursement exact“, Schwedisch: „ersättning“, Spanisch: „reembolso exacto“; Lettisch: „precīzi atmaksāt“, Polnisch: „zwrotu przypadającej“.

32 Niederländisch: „terugbetaling“.

33 Italienisch: „rimborso“, Bulgarisch: „възстановяване … разходи“, siehe lediglich die scheinbar weitere dänische Sprachfassung: „godtgørelse“, die auf eine „Entschädigung“ abstellt.

34 Vgl. meine Schlussanträge vom gleichen Tag in der Rechtssache C-605/15 (Nrn. 20 und 21).

4. Die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie kommt nicht zur Anwendung, wenn für die Dienstleistung eine Gegenleistung gezahlt wird, die über die entstandenen Kosten hinausgeht. Dies ist auch der Fall, wenn nach Maßgabe der Vorschriften über die direkte Besteuerung ein bloß pauschaler Kostenaufschlag gezahlt wird.