URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

3. April 2008 *

In der Rechtssache C-124/07

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) mit Entscheidung vom 9. Februar 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 2. März 2007, in dem Verfahren

J.C.M. Beheer BV

gegen

Staatssecretaris van Financiën

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič und E. Levits (Berichterstatter),

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwältin: E. Sharpston,
Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 10. Januar 2008,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der niederländischen Regierung, vertreten durch C. Wissels und M. de Mol als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Z. Bryanston-Cross und P. Harris als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal, A. Weimar und W. Roels als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 13 Teil B Buchst. a 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der J.C.M. Beheer BV, einer Gesellschaft des niederländischen Rechts, und dem Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär der Finanzen) über einen Bescheid über die Nacherhebung von Umsatzsteuern für die Zeit vom 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 1998 in Höhe von 55 561 NLG (25 244 Euro).

Rechtlicher Rahmen

Die Sechste Richtlinie

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

4 Art. 13 der Sechsten Richtlinie („Steuerbefreiungen im Inland“) sieht vor:

„…

B. Sonstige Steuerbefreiungen

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:

a) die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazugehörigen Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden;

…“

Die nationale Regelung

5 Art. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968, im Folgenden: Wet OB) lautet in der auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung:

„Eine als ‚Umsatzsteuer‘ bezeichnete Steuer wird erhoben auf:

a. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die Wirtschaftsteilnehmer in den Niederlanden im Rahmen des Unternehmens ausführen;

…“

6 Art. 11 Abs. 1 Buchst. k der Wet OB, der Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie in das niederländische Recht umsetzt, bestimmt:

„1. Vorbehaltlich von durch Verordnung festzusetzenden Bedingungen sind von der Steuer befreit:

…

k. Versicherungen und Dienstleistungen, die von Vermittlern bei Versicherungsumsätzen erbracht werden;

…“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

7 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist als Untervertreterin der VDL Polisassuradeuren BV (im Folgenden: VDL) tätig, bei der es sich um eine Gesellschaft niederländischen Rechts handelt, die selbst als Versicherungsmaklerin und -vertreterin tätig ist.

8 VDL wird zum einen als Vermittlerin beim Abschluss von Versicherungsverträgen tätig und handelt zum anderen als Bevollmächtigte für bestimmte Versicherungsgesellschaften. In dieser Eigenschaft schließt VDL selbständig Versicherungsverträge im Namen dieser Versicherungsgesellschaften.

9 Die Tätigkeiten, die die Klägerin des Ausgangsverfahrens im Namen und für Rechnung von VDL ausführt, betreffen den Abschluss von Versicherungsverträgen, die Behandlung von Policenänderungen, die Ausstellung von Versicherungspolicen, die Verrechnung von Provisionen sowie die Erteilung von Auskünften gegenüber der Versicherungsgesellschaft und den Inhabern von Policen. Ferner initiiert sie selbständig Anträge auf neue Versicherungen und deren Annahme.

10 Gemäß dem Vertrag zwischen VDL und der Klägerin des Ausgangsverfahrens erhält diese von VDL für die von ihr erbrachten Leistungen eine Vergütung in Höhe von 80 % der Provision, die VDL für den Abschluss eines Versicherungsvertrags erhält. Wird ein Versicherungsvertrag hinfällig, ist sie verpflichtet, für ihren Anteil die zurückzubuchende Rückprovision zu übernehmen.

11 Für die Zeit vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 1998 wurden von der Klägerin des Ausgangsverfahrens Umsatzsteuern in Höhe von 55 561 NLG (25 244 Euro) nacherhoben.

12 Nach erfolglosem Einspruch und Zurückweisung ihres beim Gerechtshof te 's-Hertogenbosch eingelegten Rechtsmittels mit der Begründung, dass sie sich nicht auf die in Art. 11 Abs. 1 Buchst. k der Wet OB vorgesehene Steuerbefreiung berufen könne, legte die Klägerin des Ausgangsverfahrens beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde ein.

13 Der Hoge Raad der Nederlanden ist der Ansicht, dass es für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits einer Auslegung des Gemeinschaftsrechts bedarf; er hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Erstreckt sich Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie auf die Tätigkeiten einer (juristischen) Person, die kennzeichnende und wesentliche Tätigkeiten eines Versicherungsmaklers und -vertreters verrichtet, wobei beim Zustandekommen von Versicherungsverträgen im Namen eines anderen Versicherungsmaklers oder Versicherungsvertreters vermittelt wird?

Zur Vorlagefrage

14 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, eng auszulegen sind, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (Urteile vom 20. November 2003, Taksatorringen, C-8/01, Slg. 2003, I-13711, Randnr. 36, vom 3. März 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Slg. 2005, I-1719, Randnr. 24, und vom 21. Juni 2007, Ludwig, C-453/05, Slg. 2007, I-5083, Randnr. 21).

15 Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung sind diese Steuerbefreiungen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen und bei denen der Gesamtzusammenhang des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu beachten ist (Urteile vom 8. März 2001, Skandia, C-240/99, Slg. 2001, I-1951, Randnr. 23, Arthur Andersen, Randnr. 25, und Ludwig, Randnr. 22).

16 Für eine zweckdienliche Beantwortung der Vorlagefrage ist zu bestimmen, ob die Dienstleistungen, die die Klägerin des Ausgangsverfahrens erbringt, unbeschadet dessen, dass sie zu einer der Parteien eines Versicherungsvertrags, zu dessen Abschluss sie beiträgt, nur mittelbare Beziehungen über einen anderen Steuerpflichtigen unterhält, der selbst in unmittelbarer Beziehung zu dieser Partei steht und mit dem die Klägerin vertraglich verbunden ist, dennoch zu Versicherungs- und Rückversicherungsumsätzen gehörende Dienstleistungen sind, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie.

17 Erstens ist daran zu erinnern, dass wie bereits entschieden worden ist, die Anerkennung der Eigenschaft eines Versicherungsmaklers oder -vertreters vom Inhalt der in Rede stehenden Tätigkeiten abhängt (vgl. in diesem Sinne Urteil Arthur Andersen, Randnr. 32).

18 Hierzu genügt die Feststellung, dass, wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, die Art der von der Klägerin des Ausgangsverfahrens ausgeführten Tätigkeiten, wie sie in Randnr. 9 des vorliegenden Urteils beschrieben sind, unbestreitbar die Merkmale der Tätigkeiten eines Versicherungsmaklers oder -vertreters aufweist.

19 Was zweitens das Verhältnis des Versicherungsmaklers oder -vertreters zu den Parteien eines Versicherungsvertrags angeht, zu dessen Abschluss er beigetragen hat, enthalten weder die Sechste Richtlinie noch die Richtlinie 77/92/EWG des Rates vom 13. Dezember 1976 über Maßnahmen zur Erleichterung der tatsächlichen Ausübung der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs für die Tätigkeiten des Versicherungsagenten und des Versicherungsmaklers (aus ISIC-Gruppe 630), insbesondere Übergangsmaßnahmen für solche Tätigkeiten (ABl. 1977, L 26, S. 14) insoweit einen Anhaltspunkt.

20 Der Gerichtshof hat jedoch in Randnr. 44 des Urteils Taksatorringen, auf das das nationale Gericht in der Vorlageentscheidung Bezug nimmt, festgestellt, dass der Ausdruck „dazugehörige Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden“ in Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie allein die Dienstleistungen der Berufsausübenden erfasst, die zugleich mit dem Versicherer und dem Versicherten in Verbindung stehen.

21 In diesem Zusammenhang weist die niederländische Regierung darauf hin, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens keine Beziehungen zu den Versicherern unterhalte und für Rechnung sowie im Namen von VDL handele, die die wirkliche Versicherungsmaklerin und -vertreterin sei. Daher könne sie keinen Anspruch auf die Steuerbefreiung in Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie für die Leistungen erheben, die sie als Versicherungsmaklerin und -vertreterin erbringe. Dies gehe im Einzelnen aus Randnr. 44 des Urteils Taksatorringen und Randnr. 33 des Urteils Arthur Andersen hervor.

22 Der Ansicht der niederländischen Regierung in Bezug auf die Beziehungen, die der Untervertreter sowie der Versicherungsmakler und -vertreter zu den Parteien des Versicherungsvertrags unterhalten müssen, kann jedoch nicht gefolgt werden.

23 Zum einen geht nämlich aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens zwar nicht förmlich mit den Versicherern verbunden ist, für deren Rechnung VDL tätig wird, doch zu ihnen mittelbar Beziehungen unterhält. So ist die Klägerin des Ausgangsverfahrens über den Vertrag, durch den sie mit VDL verbunden ist, die selbst in einem Vertragsverhältnis zu den Versicherern steht, mit diesen dadurch mittelbar verbunden, dass sie im Namen und für Rechnung von VDL handelt.

24 Der Gerichtshof hat in der Rechtsprechung, auf die die niederländische Regierung ihre Auslegung stützt, nicht angegeben, welcher Art die Verbindung zwischen dem

Versicherungsmakler oder -vertreter und den Parteien des Versicherungsvertrags sein muss, und er hat daher die Art dieser Verbindung nicht auf eine bestimmte Form beschränkt.

25 So hat der Gerichtshof zwar die Ansicht vertreten, dass die Tätigkeit der Steuerpflichtigen, um die es in den mit den Urteilen Taksatorringen und Arthur Andersen abgeschlossenen Rechtssachen ging, ihrem Wesen nach keine zu Versicherungsumsätzen gehörende Tätigkeit war, die von einem Versicherungsmakler oder -vertreter erbracht wird im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie, doch hat er die Verbindung, die diese Steuerpflichtigen zu den Versicherern und den Versicherten unterhielten, nicht geprüft (vgl. in diesem Sinne Urteile Taksatorringen, Randnrn. 44 bis 46, und Arthur Andersen, Randnr. 36).

26 Deshalb kann der Klägerin des Ausgangsverfahrens die in Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung nicht allein deshalb versagt werden, weil sie keine unmittelbare Verbindung zu den Versicherern unterhält, für deren Rechnung sie mittelbar, als Untervertreterin von VDL, bei den Versicherungsnehmern tätig wird.

27 Zum anderen schließt Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie seinem Wortlaut nach nicht grundsätzlich aus, dass die Tätigkeit eines Versicherungsmaklers und -vertreters sich in verschiedene Dienstleistungen aufteilen lässt, die als solche unter den Begriff „[zu den Versicherungs- und Rückversicherungsumsätzen gehörende] Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden“ fallen (vgl. in diesem Sinne zu Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Sechsten Richtlinie Urteil vom 5. Juni 1997, SDC, C-2/95, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 64, zu Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 dieser Richtlinie Urteil vom 4. Mai 2006, Abbey National, C-169/04, Slg. 2006, I-4027, Randnr. 67, und zu Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1 dieser Richtlinie Urteil Ludwig, Randnr. 34).

28 Unter diesen Umständen folgt aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Wirtschaftsteilnehmer in der Lage sein müssen, das Organisationsmodell zu wählen, das ihnen, rein wirtschaftlich betrachtet, am besten zusagt, ohne Gefahr zu laufen, dass ihre Umsätze von der in Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung ausgeschlossen werden (vgl. in diesem Sinne zu Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 der Sechsten Richtlinie Urteil Abbey National, Randnr. 68, und zu Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1 dieser Richtlinie Urteil Ludwig, Randnr. 35).

29 Angesichts der vorstehenden Erwägungen ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Umstand, dass ein Versicherungsmakler oder -vertreter zu den Parteien des Versicherungs- oder Rückversicherungsvertrags, zu dessen Abschluss er beiträgt, keine unmittelbare Verbindung, sondern nur eine mittelbare Verbindung über einen anderen Steuerpflichtigen unterhält, der selbst in unmittelbarer Verbindung zu einer dieser Parteien steht und mit dem der Versicherungsmakler oder -vertreter vertraglich verbunden ist, es nicht ausschließt, dass die von dem Letztgenannten erbrachte Leistung dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer befreit wird.

Kosten

30 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 13 Teil B Buchst. a 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 ist dahin auszulegen, dass der Umstand, dass ein Versicherungsmakler oder -vertreter zu den Parteien des Versicherungs- oder Rückversicherungsvertrags, zu dessen Abschluss er beiträgt, keine unmittelbare Verbindung, sondern nur eine mittelbare Verbindung über einen anderen Steuerpflichtigen unterhält, der selbst in unmittelbarer Verbindung zu einer dieser Parteien steht und mit dem der Versicherungsmakler oder -vertreter vertraglich verbunden ist, es nicht ausschließt, dass die von dem Letztgenannten erbrachte Leistung nach dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer befreit wird.

Unterschriften