Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

4. Mai 2017*

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats — Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Art. 132 Abs. 1 Buchst. f — Befreiung von Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen an ihre Mitglieder erbringen, von der Mehrwertsteuer — Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a — Recht der Mitglieder des Zusammenschlusses auf Vorsteuerabzug — Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 — Handlungen eines Mitglieds im eigenen Namen und für Rechnung des Zusammenschlusses“

In der Rechtssache C-274/15

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 8. Juni 2015,

Europäische Kommission, vertreten durch F. Dintilhac und C. Soulay als Bevollmächtigte,

Klägerin,

gegen

Großherzogtum Luxemburg, vertreten durch D. Holderer als Bevollmächtigte im Beistand von F. Kremer und P.-E. Partsch, avocats, sowie von B. Gasparotti als Sachverständigem,

Beklagter,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

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

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: V. Tourrès, Verwaltungsrat,

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

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 6. Oktober 2016

folgendes

* Verfahrenssprache: Französisch.

Urteil

1 Mit ihrer Klage beantragt die Europäische Kommission, festzustellen, dass das Großherzogtum Luxemburg dadurch, dass es das Mehrwertsteuersystem für selbstständige Zusammenschlüsse von Personen, wie in Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des koordinierten Textes der Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Gesetz vom 12. Februar 1979 über die Mehrwertsteuer, *Mémorial* A 1979, Nr. 23, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz), den Art. 1 bis 4 des Règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes (Großherzogliche Verordnung vom 21. Januar 2004 über die Mehrwertsteuerbefreiung für Dienstleistungen, die von selbstständigen Zusammenschlüssen von Personen ihren Mitgliedern erbracht werden, *Mémorial* A 2004, Nr. 9, im Folgenden: Großherzogliche Verordnung), der Circulaire administrative n° 707, du 29 janvier 2004, en tant qu'elle commente les articles 1er à 4 du règlement grand-ducal (Verwaltungsrundschreiben Nr. 707 vom 29. Januar 2004, soweit es die Art. 1 bis 4 der Großherzoglichen Verordnung kommentiert, im Folgenden: Verwaltungsrundschreiben), und dem Schreiben vom 18. Dezember 2008 der im Comité d'Observation des Marchés (Ausschuss zur Marktbeobachtung, im Folgenden: COBMA) tätigen Arbeitsgruppe in Abstimmung mit der Administration de l'Enregistrement et des Domaines (Verkehrsteuer- und Domänenverwaltungsbehörde) (im Folgenden: COBMA-Schreiben) definiert, vorgesehen hat, gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112), insbesondere gegen Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 132 Abs. 1 Buchst. f, Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2, Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a sowie Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 dieser Richtlinie, verstoßen hat.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

2 Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 in Titel I („Zielsetzung und Anwendungsbereich") der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat."

3 Art. 2 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

…

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

…"

4 Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 in Titel III („Steuerpflichtiger") der Richtlinie lautet:

„Als ‚Steuerpflichtiger' gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt."

5 Art. 14 Abs. 2 Buchst. c in Titel IV („Steuerbarer Umsatz“) dieser Richtlinie sieht vor:

„Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:

…

c) die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.“

6 Art. 28 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, werden behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.“

7 Art. 132 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt in Titel IX, der die Überschrift „Steuerbefreiungen“ trägt:

„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;

…“

8 Art. 168 in Titel X („Vorsteuerabzug“) der Richtlinie sieht vor:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

…“

9 Art. 178 dieser Richtlinie sieht vor:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen;

…“

10 Art. 226 der Richtlinie 2006/112 in deren Titel XI („Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen“) sieht vor:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

…

5. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers;

…“

Luxemburgisches Recht

11 Art. 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes in der u. a. durch Art. 5 Abs. 5 Unterabs. 2 der Loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1990 (Gesetz vom 22. Dezember 1989 über den Einnahmen- und Ausgabenhaushalt des Staates für das Haushaltsjahr 1990, *Mémorial* A 1989, Nr. 81) geänderten Fassung bestimmt:

„In den Grenzen und unter den Voraussetzungen, die durch Großherzogliche Verordnung bestimmt werden, sind von der Mehrwertsteuer befreit:

…

y) 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.“

12 Die Durchführung von Art. 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes in der geänderten Fassung wurde durch die Großherzogliche Verordnung konkretisiert, deren Art. 1 bestimmte:

„Für die Zwecke der Anwendung der Bestimmungen von Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des [Mehrwertsteuergesetzes in der geänderten Fassung] ist ein selbständiger Zusammenschluss von Personen

a) ein Zusammenschluss mit Rechtspersönlichkeit;

b) ein Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit, der gegenüber seinen Mitgliedern und gegenüber Dritten unter einer eigenen Bezeichnung als Zusammenschluss handelt.“

13 Durch das Règlement grand-ducal du 7 août 2012 (Großherzogliche Verordnung vom 7. August 2012, *Mémorial* A 2012, Nr. 168) wurde die Großherzogliche Verordnung geändert und deren Art. 1 um folgenden Absatz ergänzt:

„Selbständige Zusammenschlüsse von Personen, mit deren Dienstleistungen hinsichtlich eines oder mehrerer Mitglieder hauptsächlich Umsätze bewirkt werden, die der Steuer unterliegen und für die keine Steuerbefreiung greift, fallen nicht in den Anwendungsbereich dieser Großherzoglichen Verordnung.“

14 Art. 2 der Großherzoglichen Verordnung sieht vor:

„Dienstleistungen, die von den selbständigen Zusammenschlüssen von Personen nach Art. 1 an ihre Mitglieder erbracht werden, sind von der Steuer befreit, wenn

a) die Tätigkeiten des Zusammenschlusses ausschließlich darin bestehen, Dienstleistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der Tätigkeit ihrer Mitglieder zu erbringen, und wenn alle Mitglieder eine Tätigkeit ausüben, die gemäß Art. 44 Abs. 1 des [Mehrwertsteuergesetzes in der geänderten Fassung] von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind. Für den Zweck der Anwendung des Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des [Mehrwertsteuergesetzes in der geänderten Fassung] gelten als Mitglieder, die eine Tätigkeit ausüben, die gemäß diesem Art. 44 Abs. 1 von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, diejenigen Mitglieder, die im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Mehrwertsteuerpflichtige sind, auch Lieferungen von Gegenständen vornehmen und Dienstleistungen erbringen, die nicht gemäß Art. 44 Abs. 1 von der Steuer befreit sind, sofern der Jahresumsatz vor Steuern, der sich auf diese besteuerten Lieferungen von Gegenständen und Erbringungen von Dienstleistungen bezieht, nicht mehr als dreißig Prozent des auf ihre gesamten Umsätze bezogenen Jahresumsatzes vor Steuern beträgt, wobei der in Art. 57 Abs. 3 des [Mehrwertsteuergesetzes in der geänderten Fassung] zu berücksichtigen ist, und unbeschadet der Bestimmungen des Art. 3;

…“

15 Art. 3 der Großherzoglichen Verordnung bestimmt:

„Was den in Art. 2 Buchst. a genannten Prozentsatz betrifft, so setzt die Steuerbefreiung für von dem Zusammenschluss erbrachte Dienstleistungen in einem Kalenderjahr voraus, dass die Mitglieder des Zusammenschlusses diesen Prozentsatz im vorausgegangenen Kalenderjahr nicht überschritten haben. Ein Überschreiten dieser Grenze führt jedoch nicht zum Wegfall der Steuerbefreiung, sofern es nicht über fünfzig Prozent dieses Prozentsatzes hinausgeht und sich nicht über mehr als die zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahre unmittelbar vor dem für die Prüfung der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung relevanten Kalenderjahr erstreckt hat.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen für jedes Mitglied des Zusammenschlusses erfüllt sein; anderenfalls sind alle von dem Zusammenschluss erbrachten Dienstleistungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen.“

16 Art. 4 der Großherzoglichen Verordnung sieht vor:

„Die Mitglieder des Zusammenschlusses, die im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit, die gemäß Art. 44 Abs. 1 des [Mehrwertsteuergesetzes in der geänderten Fassung] von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, in den Grenzen des in den Art. 2 Buchst. a und 3 genannten Prozentsatzes auch Lieferungen von Gegenständen vornehmen oder Dienstleistungen erbringen, die nicht gemäß Art. 44 Abs. 1 steuerbefreit sind, sind dazu berechtigt, von der Steuer, die sie für die von ihnen durchgeführten steuerbaren Umsätze zu entrichten haben, die [Mehrwertsteuer] abzuziehen, die dem Zusammenschluss in Rechnung gestellt worden ist oder von dem Zusammenschluss aufgrund seiner Eingangsumsätze zu entrichten ist und die im Betrag des ihnen gemäß den Bestimmungen von Art. 2 Buchst. c individuell gutgeschriebenen Entgelts enthalten ist. Der Vorsteuerabzug erfolgt gemäß den Bestimmungen von Kapitel VII des [Mehrwertsteuergesetzes in der geänderten Fassung].“

17 Im Verwaltungsrundschreiben wird Art. 4 der Großherzoglichen Verordnung wie folgt kommentiert:

„Um den Grundsatz der Neutralität der [Mehrwertsteuer] so weit wie möglich zu gewährleisten, soll Art. 4 den steuerpflichtigen Mitgliedern, die in den von den Art. 2 Buchst. a und 3 festgelegten Grenzen einen Umsatz erzielen, der in den Anwendungsbereich der Steuer fällt und nicht nach Art. 44 steuerbefreit ist, ein Recht auf Abzug der von dem selbständigen Zusammenschluss entrichteten oder geschuldeten Vorsteuer geben. Selbstverständlich muss dieses Recht auf Vorsteuerabzug außerdem den in Kapitel VII des Gesetzes [über die Mehrwertsteuer], insbesondere dessen Art. 50 (allgemeines Prorata) und 51 (tatsächliche Zuordnung) aufgestellten Regeln folgen.

In der Praxis kann das in Rede stehende steuerpflichtige Mitglied einen Abzug der von dem Zusammenschluss entrichteten oder geschuldeten Vorsteuer nur dann vornehmen, wenn es über eine Aufstellung verfügt und Kopien von Rechnungen, die ihm von dem Zusammenschluss ausgestellt wurden und die den genauen Nettopreis, der den Lieferern oder Dienstleistern gezahlt wurde, den Betrag der von diesen in Rechnung gestellten oder von dem Zusammenschluss geschuldeten Steuer sowie den Anteil des Mitglieds an den gemeinsamen Ausgaben und der Steuer nennen, als Belege für diese besitzt."

18 Das COBMA-Schreiben soll bestimmte Gesichtspunkte im Hinblick auf die praktische Anwendung der rechtlichen Regelung der selbständigen Zusammenschlüsse von Personen erläutern. Es enthält insbesondere folgende Fragen und Antworten:

„– Welche Person soll auf den Rechnungen erscheinen, die ein Dritter ausgestellt hat und die sich auf gemeinsame Kosten bezieht, wenn der Zusammenschluss keine Rechtspersönlichkeit hat?

Zwei Fälle sind denkbar:

— der Zusammenschluss steht in direkter Beziehung mit dem Dritten und bezieht von diesem die Gegenstände und Dienstleistungen in seinem Namen;

— die Mitglieder stehen in direkter Beziehung mit dem Dritten und beziehen von diesem die Gegenstände und Dienstleistungen in ihren Namen. Die Mitglieder machen die Kosten für diese Gegenstände und Dienstleistungen dann zu gemeinsamen Kosten und belasten den Zusammenschluss mit diesen Kosten. Dieser Fall kann insbesondere eintreten, wenn eine direkte Beziehung zwischen dem Zusammenschluss und dem Dritten aus wirtschaftlichen oder rechtlichen Gründen nicht in Betracht kommt.

Im ersten Fall müssen die von dem Dritten ausgestellten Rechnungen, die gemeinsame Kosten betreffen, klar und deutlich an den selbständigen Zusammenschluss von Personen gerichtet sein. Da der Zusammenschluss keine Rechtspersönlichkeit hat, werden die Rechnungen wie folgt adressiert: ‚Zusammenschluss ABC/Care of Mitglied X – Adresse des Mitglieds X'. Dieses Mitglied X muss die Kosten [einschließlich aller Steuern] dem Zusammenschluss zuordnen, unabhängig davon, welches Abzugsrecht das Mitglied in Bezug auf die im eigenen Namen gezahlte Mehrwertsteuer möglicherweise hat. Da der Zusammenschluss keine Rechtspersönlichkeit hat, ist jedoch mindestens eines der Mitglieder als Partei zu benennen, die rechtlich für die Zahlungspflicht und die übrigen vertraglichen Verpflichtungen einsteht.

Im zweiten Fall sind die von dem Dritten ausgestellten Rechnungen an eines der Mitglieder adressiert. Dieses Mitglied macht anschließend die Kosten für diese Gegenstände und Dienstleistungen zu gemeinsamen Kosten und ordnet diese dem Zusammenschluss zu. Die Zuordnung dieser Kosten zu dem Zusammenschluss hat [einschließlich aller Steuern] unabhängig davon zu erfolgen, welches Abzugsrecht das Mitglied in Bezug auf die im eigenen Namen gezahlte Mehrwertsteuer möglicherweise hat.

…

Außerdem wird klargestellt, dass die Belastung des Zusammenschlusses mit gemeinsamen Kosten durch die Mitglieder außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer erfolgt.

…“

Vorverfahren

19 Mit Fristsetzungsschreiben vom 7. April 2011 wies die Kommission das Großherzogtum Luxemburg darauf hin, dass die insbesondere in Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des Mehrwertsteuergesetzes und in den Art. 1 bis 4 der Großherzoglichen Verordnung niedergelegte Regelung der Mehrwertsteuer für selbständige Zusammenschlüsse von Personen (im Folgenden: Zusammenschlüsse) ihrer Auffassung nach mit mehreren Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 nicht vereinbar sei.

20 Mit ihrer ersten Rüge machte die Kommission geltend, dass die nationalen Bestimmungen, wonach die Dienstleistungen, die von Zusammenschlüssen für ihre Mitglieder erbracht werden, einschließlich der Fälle, in denen diese Dienstleistungen für besteuerte Umsätze der Mitglieder verwendet werden, deren Jahresumsatz vor Steuern 30 %, in bestimmten Fällen sogar 45 %, ihres Jahresumsatzes vor Steuern nicht übersteigt, von der Mehrwertsteuer befreit sind, ihrer Auffassung nach mit Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 unvereinbar seien.

21 Mit ihrer zweiten Rüge vertrat die Kommission die Auffassung, dass das nationale Recht mit Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2, Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 unvereinbar sei, soweit es vorsehe, dass die Mitglieder eines Zusammenschlusses, die steuerbare Tätigkeiten im Umfang von bis zu 30 % ihres Jahresgesamtumsatzes vor Steuern ausübten, die dem Zusammenschluss für diesem gelieferte Gegenstände oder erbrachte Leistungen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer von der von ihnen selbst geschuldeten Mehrwertsteuer abziehen dürften.

22 Die dritte und letzte Rüge der Kommission zielte auf das nationale Recht ab, soweit darin in Fällen, in denen ein Mitglied eines Zusammenschlusses Gegenstände und Dienstleistungen von anderen im eigenen Namen, aber für Rechnung des Zusammenschlusses erwirbt, der Umsatz, der darin bestehe, dass das Mitglied den Zusammenschluss mit den Kosten der so eingegangenen Vertragspflichten belaste, unter Verkennung der Bestimmungen von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 der Richtlinie 2006/112 vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgeschlossen werde.

23 In seiner Antwort vom 8. Juni 2011 auf das Fristsetzungsschreiben trat das Großherzogtum Luxemburg der Auslegung der Kommission des nationalen Rechts und des Unionsrechts entgegen. Vorab machte es geltend, dass der Begriff „selbständige Zusammenschlüsse von Personen“ gemäß der Richtlinie 2006/112 vor allem Strukturen ohne eigene Rechtspersönlichkeit betreffe, deren Tätigkeiten ihren mit Rechtspersönlichkeit versehenen Mitgliedern zuzuordnen sei.

24 Auf die erste Rüge entgegnete das Großherzogtum Luxemburg, dass Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des Mehrwertsteuergesetzes den Anwendungsbereich der Befreiung auf den durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 definierten Bereich beschränke und dass die Großherzogliche Verordnung nur die subsidiären Regeln der Regelung für die Zusammenschlüsse gestalte.

25 Auf die zweite Rüge antwortete der Mitgliedstaat, dass das von der Art der Ausgangsumsätze abhängige Recht auf Vorsteuerabzug nicht dem Zusammenschluss, sondern dessen Mitgliedern zustehen müsse, da ein Zusammenschluss keine eigene Rechtspersönlichkeit habe. Der Mitgliedstaat räumte zwar ein, dass die im nationalen Recht vorgesehene Regelung theoretisch vom „Grundsatz der Vorfinanzierung der Steuer durch den Empfänger“ abweiche; er war jedoch der Auffassung, dass dies keine praktischen Auswirkungen habe.

26 Zur dritten Rüge war das Großherzogtum Luxemburg der Ansicht, dass die sich aus den Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 der Richtlinie 2006/112 ergebende Regelung im vorliegenden Fall nicht anwendbar sei.

27 Die Kommission, die mit dieser Antwort nicht zufrieden war, gab am 27. Januar 2012 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, in der sie ihren im Fristsetzungsschreiben zum Ausdruck gebrachten Standpunkt beibehielt und das Großherzogtum Luxemburg dazu aufforderte, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um seine Rechtsvorschriften innerhalb einer Frist von zwei Monaten nach Eingang dieser Stellungnahme mit der Richtlinie 2006/112, insbesondere mit Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 132 Abs. 1 Buchst. f, Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2, Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a, Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 dieser Richtlinie, in Einklang zu bringen.

28 Der Mitgliedstaat antwortete mit Schreiben vom 7. Februar 2012 auf die mit Gründen versehene Stellungnahme. Darin zog er erneut die Begründetheit der gegen ihn vorgebrachten Rügen in Zweifel und behielt seinen in dem Schreiben vom 8. Juni 2011 zum Ausdruck gebrachten Standpunkt bei.

29 Das Großherzogtum Luxemburg verpflichtete sich jedoch mit Schreiben vom 26. März 2012 zum Erlass einer Verordnung, mit der die luxemburgischen Rechtsvorschriften mit der Richtlinie 2006/112 in Einklang gebracht werden sollten, um den Anforderungen der ersten Rüge in der mit Gründen versehenen Stellungnahme zu entsprechen, blieb aber bei seiner Argumentation in Bezug auf die zweite und die dritte Rüge.

30 Mit Schreiben vom 11. Juni 2012 ersuchte die Kommission das Großherzogtum Luxemburg um Übermittlung des Entwurfs der angekündigten Verordnung sowie des Zeitplans für die Annahme.

31 Mit Schreiben vom 4. September 2012 übermittelte der Mitgliedstaat den Dienststellen der Kommission die Großherzogliche Verordnung vom 7. August 2012, die Art. 1 der Großherzoglichen Verordnung abänderte.

32 Die Kommission war jedoch der Auffassung, dass die Großherzogliche Verordnung vom 7. August 2012 die luxemburgischen Rechtsvorschriften hinsichtlich der drei in der mit Gründen versehenen Stellungnahme erhobenen Rügen nicht mit der Richtlinie 2006/112 in Einklang gebracht habe. Angesichts des Fortbestehens dieser Rügen teilte die Kommission am 20. Februar 2014 ihre Absicht mit, Klage zu erheben.

Zur Klage

Zum ersten Klagegrund: Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112

Zur Zulässigkeit des ersten Klagegrundes

– *Vorbringen der Parteien*

33 Das Großherzogtum Luxemburg ist erstens der Auffassung, dass der erste Klagegrund als unzulässig zurückzuweisen sei, weil die Klageschrift der Kommission auf eine andere Rüge gestützt sei als die mit Gründen versehene Stellungnahme. Mit der Rüge in der mit Gründen versehenen Stellungnahme werde darauf abgestellt, dass die Großherzogliche Verordnung nicht die Möglichkeit ausschließe, dass Dienstleistungen eines Zusammenschlusses, die hauptsächlich oder sogar ausschließlich für steuerbare Umsätze bestimmt seien, befreit werden könnten. Dagegen beziehe sich die in der Klageschrift geltend

gemachte Rüge darauf, dass die Großherzogliche Verordnung die Befreiung von Dienstleistungen erlaube, die von einem Zusammenschluss erbracht würden und nebenbei für steuerbare Umsätze seiner Mitglieder bestimmt seien.

34 Das Großherzogtum Luxemburg bringt zweitens vor, die Kommission habe gegen den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit verstoßen, indem sie auf die Änderung der Großherzoglichen Verordnung im August 2012 nicht reagiert habe. Die Kommission hätte ihm ihre eventuellen Zweifel daran, dass diese Änderung die luxemburgische Regelung mit der Richtlinie 2006/112 vereinbar mache, mitteilen müssen und nicht während 18 Monaten schweigen dürfen, um schließlich am 20. Februar 2014 zu erklären, dass sie beschlossen habe, Klage zu erheben.

35 Die Kommission macht geltend, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs keine völlige Übereinstimmung zwischen dem Wortlaut der Rügen in der mit Gründen versehenen Stellungnahme und dem der Anträge in der Klageschrift vorschreibe. Entgegen dem Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg habe die erste Rüge in der mit Gründen versehenen Stellungnahme und in der Klageschrift denselben Gegenstand und denselben Anwendungsbereich.

36 In Bezug auf den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit meint die Kommission, sie sei allein für die Entscheidung zuständig, ob es nach dem Vorverfahren angebracht sei, den Gerichtshof anzurufen, um die angenommene Vertragsverletzung von diesem feststellen zu lassen. Es sei ihre Sache, den Zeitpunkt für die Erhebung der Vertragsverletzungsklage zu wählen, wobei sie an keine bestimmte Frist gebunden sei, ausgenommen die Fälle, in denen eine überlange Dauer des Vorverfahrens die Verteidigungsrechte verletzte, was vom betroffenen Mitgliedstaat zu beweisen sei.

– *Würdigung durch den Gerichtshof*

37 Erstens ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs 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 sein 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 Streitgegenstand, wie er in der mit Gründen versehenen Stellungnahme umschrieben ist, nicht erweitert oder geändert worden ist (Urteil vom 9. April 2013, Kommission/Irland, C-85/11, EU:C:2013:217, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Im vorliegenden Fall hat aber die Kommission den Streitgegenstand, wie er in der mit Gründen versehenen Stellungnahme umschrieben worden ist, weder erweitert noch geändert. Sie hat nämlich sowohl in der mit Gründen versehenen Stellungnahme als auch in der Klageschrift klar und deutlich angegeben, dass ihrer Ansicht nach die luxemburgischen Rechtsvorschriften Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 zuwiderliefen, da sie es erlaubten, Dienstleistungen eines Zusammenschlusses, die nicht unmittelbar für nicht steuerbare oder für steuerbefreite Tätigkeiten seiner Mitglieder notwendig seien, von der Steuer zu befreien.

39 Zweitens ist es nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs Sache der Kommission, den Zeitpunkt für die Erhebung der Vertragsverletzungsklage zu wählen, den sie für geeignet hält. Die Erwägungen, die für diese Wahl bestimmend sind, können die Zulässigkeit der Klage nicht beeinflussen. Die Bestimmungen des Art. 258 AEUV sind anzuwenden, ohne dass die Kommission eine bestimmte Frist einhalten muss, sofern nicht ein Fall vorliegt, in dem eine zu lange Dauer des Vorverfahrens es dem betroffenen Mitgliedstaat erschweren könnte, die Argumente der Kommission zu widerlegen, und damit die Verteidigungsrechte verletzen würden. Der Nachweis einer solchen überlangen Dauer obliegt dem betroffenen Mitgliedstaat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. April 2015, Kommission/Deutschland, C-591/13, EU:C:2015:230, Rn. 14).

40 Es ist jedoch festzustellen, dass im vorliegenden Fall das Großherzogtum Luxemburg einen solchen Nachweis nicht erbracht hat.

41 Außerdem bewirkt die Tatsache allein, dass der Mitgliedstaat seine Rechtsvorschriften nach Ablauf der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist, d. h. dem 27. März 2012, geändert hat, nicht, dass die Kommission nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit daran gehindert wäre, nach diesem Zeitpunkt eine Vertragsverletzungsklage zu erheben.

42 Folglich ist der erste Klagegrund zulässig.

Zur Begründetheit

– *Vorbringen der Parteien*

43 Der Kommission zufolge definiere Art. 1 der Großherzoglichen Verordnung die Anwendungsvoraussetzungen von Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des Mehrwertsteuergesetzes. Nach Art. 2 Buchst. a und Art. 3 der Großherzoglichen Verordnung seien die von einem Zusammenschluss an seine Mitglieder erbrachten Dienstleistungen unter der Voraussetzung von der Mehrwertsteuer befreit, dass die Mitglieder dieses Zusammenschlusses, die auch steuerbare Tätigkeiten ausführten, aus diesen Tätigkeiten einen Umsatz vor Steuern von bis zu 30 %, in bestimmten Fällen sogar bis zu 45 % ihres Gesamtumsatzes vor Steuern hätten. Somit beschränke die Großherzogliche Verordnung die Mehrwertsteuerbefreiung unter Verstoß gegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 nicht auf die von dem Zusammenschluss für unmittelbare Zwecke der nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden oder der steuerbefreiten Tätigkeiten seiner Mitglieder erbrachten Dienstleistungen. Damit seien diese Dienstleistungen, da sie nicht die Voraussetzungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 erfüllten, gemäß Art. 2 Abs. 1 zu besteuern.

44 Das Großherzogtum Luxemburg macht geltend, dass die Kommission mit ihrer Feststellung, dass die fragliche Befreiung nur Mitgliedern des Zusammenschlusses vorbehalten sei, die Tätigkeiten ausübten, die von der Mehrwertsteuer befreit seien oder dieser nicht unterlägen, Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 eine nicht darin enthaltene Voraussetzung hinzufüge. Für die Anwendung der in diesem Artikel geregelten Befreiung sei es eine ausreichende Voraussetzung, dass die Mitglieder eines Zusammenschlusses eine Tätigkeit ausübten, die von der Steuer befreit sei oder für die sie nicht Steuerpflichtige seien. Die Befreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 sei aber nicht nur Mitgliedern des Zusammenschlusses vorbehalten, die ausschließlich eine solche Tätigkeit ausübten.

45 Das Großherzogtum Luxemburg macht geltend, dass die luxemburgische Regelung, die vorsehe, dass die Mitglieder eines Zusammenschlusses steuerpflichtige Tätigkeiten im Umfang von 30 % des Umsatzes ausüben könnten, eine Regelung, die, wenn sie anderen Anwendungsvoraussetzungen unterworfen wäre, wirtschaftlich undurchführbar würde, praktisch anwendbar machen solle. Der Mitgliedstaat ist insoweit der Auffassung, dass die den Mitgliedern eines Zusammenschlusses über diesen entstandenen gemeinsamen Kosten Gemeinkosten darstellten. Zu verlangen, die Mehrwertsteuer auf von dem Zusammenschluss erbrachte Dienstleistungen, je nachdem, ob sie den den steuerbaren Tätigkeiten oder den den befreiten Tätigkeiten der Mitglieder zuzuordnenden Teil beträfen, unterschiedlich zu behandeln, sei im Hinblick auf die praktischen und administrativen Schwierigkeiten und Lasten, die ein solches Erfordernis verursache, unrealistisch.

46 Das Großherzogtum Luxemburg weist außerdem darauf hin, dass in der Folge des Schreibens der Kommission vom 11. Juni 2012 die Großherzogliche Verordnung vom 7. August 2012 die Großherzogliche Verordnung durch Ergänzung von deren Art. 1 um einen neuen Absatz geändert habe.

– *Würdigung durch den Gerichtshof*

47 Vorab ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Lage zu beurteilen ist, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt wurde, und dass später eingetretene Änderungen vom Gerichtshof nicht berücksichtigt werden können (Urteil vom 28. Januar 2016, Kommission/Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, Rn. 49).

48 Im vorliegenden Fall lief die dem Großherzogtum Luxemburg gesetzte Frist, um seine Rechtsvorschriften mit der Richtlinie 2006/112 in Einklang zu bringen, am 27. März 2012 ab. Die Änderung von Art. 1 der Großherzoglichen Verordnung durch die Großherzogliche Verordnung vom 7. August 2012 erfolgte aber erst zu einem späteren Zeitpunkt. Diese Änderung ist daher für die Prüfung des ersten Klagegrundes nicht relevant.

49 Somit ist zu prüfen, ob die Großherzogliche Verordnung mit Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 zu vereinbaren ist, soweit sie vorsieht, dass die von einem Zusammenschluss an seine Mitglieder erbrachten Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit sind, sofern die Mitglieder dieses Zusammenschlusses, die auch steuerbare Tätigkeiten ausüben, mit diesen Tätigkeiten einen Umsatz vor Steuern erzielen, der 30 % bzw. in bestimmten Fällen 45 % ihres Gesamtumsatzes vor Steuern nicht übersteigt.

50 Insoweit sind nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Begriffe, mit denen die in Art. 132 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Mehrwertsteuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Daher entspricht es nicht dem Sinn dieser Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der in Art. 132 genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs hat nicht zum Ziel, eine Auslegung vorzuschreiben, die diese Befreiungen praktisch unanwendbar macht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Dezember 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

51 Nach dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 werden Dienstleistungen, die von selbständigen Zusammenschlüssen „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“ erbracht werden, unter bestimmten Voraussetzungen von der Steuer befreit. Aus dem Wortlaut der Bestimmung geht somit hervor, dass sie keine Befreiung für Dienstleistungen vorsieht, die nicht für unmittelbare Zwecke der Ausübung der von der Steuer befreiten Tätigkeiten der Mitglieder eines Zusammenschlusses erbracht wurden.

52 Da solche Dienstleistungen nicht in den Anwendungsbereich der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 fallen, verlangt Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie, dass diese Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterworfen sind.

53 Entgegen dem Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg nimmt diese Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiung nicht ihre Wirksamkeit. Insbesondere ist die Anwendung dieser Befreiung nicht auf Zusammenschlüsse beschränkt, deren Mitglieder ausschließlich eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind. So können die Dienstleistungen, die von einem Zusammenschluss erbracht werden, dessen Mitglieder auch steuerbare Tätigkeiten ausüben, in den

Genuss dieser Befreiung kommen, allerdings nur, wenn diese Dienstleistungen unmittelbar für Zwecke der Tätigkeiten dieser Mitglieder erbracht werden, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind.

54 Das Großherzogtum Luxemburg hat nicht dargetan, dass diese Voraussetzung die Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 praktisch unanwendbar machte. Zum einen sind, wie die Generalanwältin in Nr. 42 ihrer Schlussanträge bemerkt hat, die Dienstleistungen eines Zusammenschlusses an seine Mitglieder nicht notwendigerweise deren Gemeinkosten und damit der Gesamtheit aller ihrer Tätigkeiten zuzuordnen. Zum anderen hat das Großherzogtum Luxemburg nicht dargetan, aus welchem Grund es gegebenenfalls übermäßig schwierig für den Zusammenschluss sein sollte, seine Dienstleistungen – je nachdem, welchen Anteil die Tätigkeiten, die von der Mehrwertsteuer befreit sind oder für die seine Mitglieder keine Steuerpflichtigen sind, an der Gesamtheit der Tätigkeiten der Mitglieder haben – ohne Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen.

55 Folglich läuft Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des Mehrwertsteuergesetzes in Verbindung mit Art. 2 Buchst. a und Art. 3 der Großherzoglichen Verordnung Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 zuwider. Der erste Klagegrund ist demnach begründet.

Zum zweiten Klagegrund: Verstoß gegen Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2, Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112

Vorbringen der Parteien

56 Die Kommission stellt erstens fest, dass gemäß Art. 4 der Großherzoglichen Verordnung die Mitglieder eines Zusammenschlusses, die mehrwertsteuerpflichtige Umsätze tätigten, berechtigt seien, von der von ihnen aufgrund dieser besteuerten Umsätze zu entrichtenden Mehrwertsteuer die dem Zusammenschluss in Rechnung gestellte oder für Gegenstände und Dienstleistungen, die er für die Zwecke seiner eigenen Tätigkeit erhalten hat, von dem Zusammenschluss geschuldete Mehrwertsteuer abzuziehen. Nach Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dürfe aber die Mehrwertsteuer nur von dem Steuerpflichtigen, der Empfänger der mit der Mehrwertsteuer belasteten Lieferung oder Leistung sei, und nur von der Mehrwertsteuer, die dieser Steuerpflichtige selbst schulde, abgezogen werden.

57 Zweitens macht die Kommission geltend, dass sich aus Art. 4 der Großherzoglichen Verordnung in Verbindung mit dem Verwaltungsrundschreiben ergebe, dass das Recht auf Vorsteuerabzug von den Mitgliedern des Zusammenschlusses ohne eine auf ihren Namen ausgestellte Rechnung ausgeübt werden dürfe, was gegen Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 verstoße.

58 Das Großherzogtum Luxemburg bringt vor, dass gemäß dem Urteil vom 18. Juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), ein Steuerpflichtiger die Mehrwertsteuer auf Beträge abziehen dürfe, die ihm für Gegenstände oder Leistungen zugunsten einer anderen Einheit in Rechnung gestellt worden seien, sofern nachgewiesen werde, dass diese Beträge mit der steuerbaren Tätigkeit des Steuerpflichtigen in Zusammenhang stünden. Der Mitgliedstaat zieht hieraus den Schluss, dass für die Zuweisung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu bestimmen sei, wer diese Kosten tatsächlich trage und ob diese Kosten eine Verbindung zu der steuerpflichtigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen habe. Insoweit macht er geltend, dass die Beträge und die mit ihnen verbundene Mehrwertsteuer, auch wenn sie formell dem Zusammenschluss in Rechnung gestellt würden, von den Mitgliedern des Zusammenschlusses entsprechend ihrer Beteiligung an diesem Zusammenschluss getragen würden.

59 Darüber hinaus würde es den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzen, wenn dem zweiten Klagegrund der Kommission stattgegeben würde. Wenn nämlich den Mitgliedern des Zusammenschlusses das Recht auf Vorsteuerabzug versagt würde und dieser die Vorsteuer nicht geltend machen könne, trügen die Mitglieder zusätzliche Mehrwertsteuerkosten.

60 In Bezug auf das Erfordernis des Besitzes einer Rechnung führt das Großherzogtum Luxemburg aus, der Gerichtshof habe in seinem Urteil vom 21. April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug zuerkannt, der nicht über eine Rechnung auf seinen eigenen Namen verfügt habe. Das Erfordernis, dass der Steuerpflichtige, der eine Befreiung beanspruche, im Besitz einer Rechnung sein müsse, sei im Wesentlichen dadurch gerechtfertigt, dass damit die Gefahr eines etwaigen doppelten Abzugs der Vorsteuer, von Steuerhinterziehungen oder Missbräuchen ausgeräumt werde. Da Zusammenschlüsse keinerlei Recht auf Vorsteuerabzug hätten, bestehe die Gefahr eines doppelten Abzugs dieser Steuer nicht.

Würdigung durch den Gerichtshof

61 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass aus der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Befreiung hervorgeht, dass der Zusammenschluss ein eigener, von seinen Mitgliedern verschiedener Steuerpflichtiger ist. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung selbst ergibt sich nämlich, dass der Zusammenschluss selbständig ist und dass er daher seine Dienstleistungen selbständig im Sinne von Art. 9 der Richtlinie 2006/112 erbringt. Wenn es sich bei den Dienstleistungen des Zusammenschlusses nicht um Dienstleistungen handelte, die ein Steuerpflichtiger als solcher erbringt, unterlägen diese Dienstleistungen im Übrigen gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 nicht der Mehrwertsteuer. Sie könnten somit kein Gegenstand einer Befreiung wie der nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie sein, wie die Generalanwältin in Nr. 50 ihrer Schlussanträge festgestellt hat.

62 Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen ist festzustellen, ob die Großherzogliche Verordnung Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2, Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 zuwiderläuft, indem sie es den Mitgliedern eines Zusammenschlusses, die mehrwertsteuerpflichtige Umsätze erzielen, erlaubt, von der von ihnen aufgrund der besteuerten Umsätze zu entrichtenden Mehrwertsteuer die dem Zusammenschluss in Rechnung gestellte oder für Gegenstände und Dienstleistungen, die er für die Zwecke seiner eigenen Tätigkeit erhalten hat, von dem Zusammenschluss geschuldete Mehrwertsteuer abzuziehen.

63 Erstens ist daran zu erinnern, dass zum einen gemäß Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 der Steuerpflichtige berechtigt ist, vom Betrag der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden, abzuziehen. Folglich läuft es dieser Bestimmung zuwider, den Mitgliedern eines Zusammenschlusses zu erlauben, vom Betrag der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die dem Zusammenschluss geliefert bzw. erbracht wurden.

64 Diese Feststellung wird nicht durch das vom Großherzogtum Luxemburg angeführte Urteil vom 18. Juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), in Frage gestellt, in dem der Gerichtshof im Wesentlichen in den Rn. 24 bis 26 und 29 befunden hat, dass ein Steuerpflichtiger, der in Erfüllung einer ihm als Arbeitgeber nach nationalen Rechtsvorschriften obliegenden Verpflichtung einen Rentenfonds in Form einer rechtlich und steuerlich getrennten Einheit errichtet hat, zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt ist, die er für die Dienstleistungen bezüglich der Verwaltung und Bewirtschaftung dieses Rentenfonds entrichtet hat. Wie aus Rn. 25 dieses Urteils hervorgeht, hat nämlich der Steuerpflichtige selbst die fraglichen, mit der Mehrwertsteuer belasteten Dienstleistungen in Anspruch genommen, um die Verwaltung der Renten seiner Arbeitnehmer und die Vermögensverwaltung des für die Sicherstellung dieser Renten errichteten Rentenfonds zu gewährleisten. Es kann daher aus diesem Urteil nicht der Schluss gezogen werden, dass die Mitglieder eines Zusammenschlusses das Recht haben, die Mehrwertsteuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen abzuziehen, die der Zusammenschluss erworben hat. Dieser allein kann allenfalls ein Recht auf Abzug dieser Mehrwertsteuer beanspruchen.

65 Zum anderen ist das Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg in Bezug auf eine Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zurückzuweisen. Gemäß diesem Grundsatz soll der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden (Urteil vom 15. September 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, Rn. 35). Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 27).

66 Somit verstößt es nicht gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, den Mitgliedern eines Zusammenschlusses gemäß Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 ein Abzugsrecht für die Mehrwertsteuer zu verweigern, die von diesem Zusammenschluss im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen des Zusammenschlusses, die gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 steuerbefreit sind und somit keinerlei Abzugsrecht verleihen, gezahlt worden sind. Soweit ein solcher Zusammenschluss Dienstleistungen erbringt, die nicht steuerbefreit sind, steht dagegen gemäß dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dem Zusammenschluss selbst das Recht auf Vorsteuerabzug für seine Eingangsumsätze zu, und nicht seinen Mitgliedern.

67 Zweitens ergibt sich aus Art. 178 Buchst. a in Verbindung mit Art. 226 Nr. 5 und Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112, dass der Steuerpflichtige, um das Abzugsrecht ausüben zu können, eine Rechnung besitzen muss, die seinen Namen als Erwerber oder Dienstleistungsempfänger enthält. Indem es die luxemburgische Regelung den Mitgliedern eines Zusammenschlusses erlaubt, auf der Grundlage einer auf den Namen dieses Zusammenschlusses ausgestellten Rechnung die diesem in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer von der von ihnen selbst geschuldeten Mehrwertsteuer abzuziehen, verstößt sie somit gegen Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112.

68 Das vom Großherzogtum Luxemburg angeführte Urteil vom 21. April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), ist in dieser Hinsicht nicht relevant, weil sich der Sachverhalt der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, stark von dem der vorliegenden Rechtssache unterscheidet. Insbesondere aus Rn. 81 des zitierten Urteils geht nämlich hervor, dass im Unterschied zu einem Zusammenschluss, der die Eigenschaft eines Mehrwertsteuerpflichtigen besitzt und dessen Mitglieder alle eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die von der Miteigentümergemeinschaft zwischen Ehegatten gebildeten Gemeinschaft in der Rechtssache, in der das Urteil vom 21. April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), ergangen ist, selbst nicht die Eigenschaft eines Mehrwertsteuerpflichtigen hatte, und nur einer der Ehegatten eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübte.

69 Im Übrigen ist allerdings festzustellen, dass die Kommission nicht dargetan hat, dass die fragliche luxemburgische Regelung Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 zuwiderläuft, der den Grundsatz aufstellt, dass die Mehrwertsteuer auf jeden Umsatz erhoben wird, ohne allerdings speziell das in Art. 167 und Art. 168 Buchst. a dieser Richtlinie unter den Voraussetzungen insbesondere von Art. 178 der Richtlinie garantierte Recht auf Vorsteuerabzug zu behandeln.

70 Nach alledem läuft Art. 4 der Großherzoglichen Verordnung in Verbindung mit dem Verwaltungsrundschreiben, soweit es Art. 4 der Großherzoglichen Verordnung kommentiert, Art. 168 Buchst. a sowie Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 zuwider. Insoweit ist der zweite Klagegrund begründet. Im Übrigen ist dieser Klagegrund zurückzuweisen.

Zum dritten Klagegrund: Verstoß gegen Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 der Richtlinie 2006/112

Zur Zulässigkeit der dritten Rüge

– *Vorbringen der Parteien*

71 Das Großherzogtum Luxemburg ist der Auffassung, dass der dritte Klagegrund als unzulässig zurückzuweisen sei, weil er allein auf das COBMA-Schreiben abstelle. Eine Vertragsverletzungsklage müsse eine Vertragsverletzung zum Gegenstand haben, die dem betreffenden Mitgliedstaat zuzurechnen sei. Die Kommission habe aber nicht dargetan, dass der COBMA kein Staatsorgan sei, das hoheitliche Befugnisse ausübe.

72 Die Kommission macht geltend, dass der Wortlaut des COBMA-Schreibens zeige, dass die Administration de l'Enregistrement et des Domaines (Verkehrsteuer- und Domänenverwaltungsbehörde), die ein staatliches Organ sei, Koautor dieses Schreibens sei. Der Inhalt dieses Schreibens zeige, dass es sich nicht um bloße Empfehlungen oder Ratschläge an die Wirtschaftsteilnehmer handele, sondern dass es darum gehe, wie die Rechtsvorschriften in Bezug auf Zusammenschlüsse auf harmonisierte Weise auszulegen und anzuwenden seien. Jedenfalls entspreche das COBMA-Schreiben der allgemeinen Praxis der luxemburgischen Finanzverwaltung.

– *Würdigung durch den Gerichtshof*

73 Es ist daran zu erinnern, dass eine Verwaltungspraxis eines Mitgliedstaats Gegenstand einer Vertragsverletzungsklage sein kann, wenn es sich um eine in einem bestimmten Grad verfestigte und allgemeine Praxis handelt (Urteil vom 22. September 2016, Kommission/Tschechische Republik, C-525/14, EU:C:2016:714, Rn. 14). Das Großherzogtum Luxemburg ist aber dem Vortrag der Kommission, dass das COBMA-Schreiben der allgemeinen Praxis der luxemburgischen Finanzverwaltung entspreche, nicht entgegengetreten.

74 Folglich hat der dritte Klagegrund eine dem Großherzogtum Luxemburg zuzurechnende Vertragsverletzung zum Gegenstand. Die Einrede der Unzulässigkeit dieses Klagegrundes ist daher zurückzuweisen.

Zur Begründetheit

– *Vorbringen der Parteien*

75 Die Kommission führt aus, dass nach dem COBMA-Schreiben die Belastung des Zusammenschlusses durch eines seiner Mitglieder mit Kosten, die diesem Mitglied im eigenen Namen aber für Rechnung des Zusammenschlusses handelnd entstanden sind, außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer erfolge.

76 Nach Auffassung der Kommission fällt aber ein solcher Umsatz gemäß Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 der Richtlinie 2006/112 in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Jeder Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen für Rechnung des Zusammenschlusses durch eines seiner Mitglieder im eigenen Namen sei mehrwertsteuerlich als zwei identische Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen anzusehen, die nacheinander erfolgen und in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Die Kommission stützt sich hierzu auf das Urteil vom 14. Juli 2011, Henfling u. a. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Das Großherzogtum Luxemburg weist zunächst darauf hin, dass die gerügte Passage aus dem COBMA-Schreiben nicht Zusammenschlüsse mit eigener Rechtspersönlichkeit, sondern nur solche ohne Rechtspersönlichkeit betreffe.

78 Der Mitgliedstaat macht geltend, dass die von der Kommission zwischen der Rechtssache, in der das Urteil vom 14. Juli 2011, Henfling u. a. (C-464/10, EU:C:2011:489), ergangen sei und dem vorliegenden Fall hergestellte Analogie nicht relevant sei, weil die beiden Situationen grundlegend verschieden seien. Er stellt hierzu fest, dass ein Zusammenschluss ohne Rechtspersönlichkeit nicht selbständig handeln könne, sondern nur über ein Mitglied, das für Rechnung des Zusammenschlusses handele, und dass die Transaktionen zwischen dem Zusammenschluss und diesem Mitglied nicht unbedingt Transaktionen zwischen zwei getrennten Steuerpflichtigen seien. In diesem Zusammenhang zieht der Mitgliedstaat eine Parallele zu Investmentfonds im Sinne der **Richtlinie 2009/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Juli 2009 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW)** (ABl. 2009, L 302, S. 32), die ebenfalls nur über ihre Verwaltungsgesellschaft handeln könnten und daher vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgeschlossen seien.

79 Das Großherzogtum Luxemburg ist der Auffassung, das Verhältnis zwischen den Mitgliedern eines Zusammenschlusses und diesem Zusammenschluss könne nach Maßgabe der vertraglichen Bestimmungen des gebildeten Zusammenschlusses analog zu dem der Mitglieder eines Konsortiums sein, wie es der Gerichtshof im Urteil vom 29. April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), beurteilt habe. In dieser Rechtssache habe der Gerichtshof befunden, dass die Arbeiten, die im Rahmen eines Konsortiums für dessen Rechnung von den einzelnen Mitgliedern durchgeführt werden, keine steuerbaren Umsätze seien.

– *Würdigung durch den Gerichtshof*

80 Vorab ist in Bezug auf die gerügte Passage aus dem COBMA-Schreiben festzustellen, dass aus deren Wortlaut nicht zweifelsfrei hervorgeht, dass sie allein auf die Situation von Zusammenschlüssen ohne eigene Rechtspersönlichkeit abstellt, wie das Großherzogtum Luxemburg geltend gemacht hat. Die Passage „wenn eine direkte Beziehung zwischen dem Zusammenschluss und dem Dritten aus wirtschaftlichen oder rechtlichen Gründen nicht in Betracht kommt“ dieses Schreibens deutet jedoch offenbar darauf hin, dass dies – wie die Kommission geltend macht – nicht der Fall ist. Jedenfalls aber hat die Frage, ob diese Passage auch auf Zusammenschlüsse mit Rechtspersönlichkeit abstellt, keine Auswirkungen auf die Prüfung des dritten Klagegrundes.

81 Der dritte Klagegrund zielt nämlich auf die Situation ab, in der das Mitglied eines Zusammenschlusses Gegenstände oder Dienstleistungen in seinem Namen aber für Rechnung des Zusammenschlusses erwirbt.

82 Wie aber aus Rn. 61 des vorliegenden Urteils hervorgeht, ist der Zusammenschluss ein eigener Steuerpflichtiger, der von seinen Mitgliedern, die ebenfalls Steuerpflichtige sind, verschieden ist. Somit sind Umsätze zwischen dem selbständig handelnden Zusammenschluss und einem seiner Mitglieder als Umsätze zwischen zwei Steuerpflichtigen zu betrachten, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Die Argumentation des Großherzogtums Luxemburg, wonach Umsätze zwischen einem Zusammenschluss und einem seiner Mitglieder nicht unbedingt Umsätze zwischen zwei verschiedenen Steuerpflichtigen seien, weil der Erstgenannte nur über eines seiner Mitglieder handeln könne, und die in diesem Kontext gezogene Parallele zu Investmentfonds sind daher im vorliegenden Fall nicht relevant.

83 Folglich handelt es sich bei der Belastung des Zusammenschlusses durch eines seiner Mitglieder mit Kosten, die diesem Mitglied im eigenen Namen aber für Rechnung des Zusammenschlusses handelnd entstanden sind, um einen Umsatz, der in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt.

84 Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 der Richtlinie 2006/112, deren Verletzung die Kommission im Rahmen der dritten Rüge geltend macht, bestätigen diese Feststellung.

85 Art. 28 der Richtlinie 2006/112 bestimmt, dass Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, behandelt werden, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.

86 Diese Vorschrift begründet somit die juristische Fiktion zweier gleichartiger Dienstleistungen, die nacheinander erbracht werden. Gemäß dieser Fiktion wird der Wirtschaftsteilnehmer, der bei der Erbringung von Dienstleistungen hinzutritt und Kommissionär ist, so behandelt, als ob er zunächst die fraglichen Dienstleistungen von dem Wirtschaftsteilnehmer, für dessen Rechnung er tätig wird und der Kommittent ist, erhalten hätte und anschließend diese Dienstleistungen dem Kunden selbst erbrächte (Urteil vom 14. Juli 2011, Henfling u. a., C-464/10, EU:C:2011:489, Rn. 35).

87 Da Art. 28 der Richtlinie 2006/112 in den Titel IV („Steuerbarer Umsatz“) dieser Richtlinie fällt, fallen die beiden betreffenden Dienstleistungen in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Wenn demzufolge die Erbringung von Dienstleistungen, bei der ein Wirtschaftsteilnehmer hinzutritt, der Mehrwertsteuer unterliegt, fällt die rechtliche Beziehung zwischen diesem Wirtschaftsteilnehmer und dem Wirtschaftsteilnehmer, für dessen Rechnung er handelt, auch unter die Mehrwertsteuer (vgl. entsprechend Urteil vom 14. Juli 2011, Henfling u. a., C-464/10, EU:C:2011:489, Rn. 36).

88 Dieselben Erwägungen gelten für den Erwerb von Gegenständen aufgrund eines Vertrags über eine Einkaufskommission gemäß Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112, der ebenfalls in den Titel IV der Richtlinie fällt. Diese Vorschrift begründet also die juristische Fiktion zweier gleichartiger Lieferungen von Gegenständen, die nacheinander erfolgen und die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen.

89 Wenn daher das Mitglied eines Zusammenschlusses in seinem Namen aber für Rechnung des Zusammenschlusses Gegenstände gemäß Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 oder Dienstleistungen gemäß Art. 28 der Richtlinie erwirbt, handelt es sich bei der Erstattung von damit verbundenen Kosten durch den Zusammenschluss um einen Umsatz, der in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt.

90 Die vom Großherzogtum Luxemburg geltend gemachte Analogie zu der Rechtssache, in der das Urteil vom 29. April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), ergangen ist, vermag ebenfalls nicht zu überzeugen. Anders als das in dieser Rechtssache in Rede stehende Konsortium ist der Zusammenschluss nämlich, wie sich aus den Rn. 61 und 82 des vorliegenden Urteils ergibt, ein von seinen Mitgliedern verschiedener Steuerpflichtiger.

91 Indem es vorsieht, dass die Belastung des Zusammenschlusses durch eines seiner Mitglieder mit Kosten, die diesem Mitglied im eigenen Namen aber für Rechnung des Zusammenschlusses handelnd entstanden sind, außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegt, verstößt das COBMA-Schreiben daher gegen Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 der Richtlinie 2006/112; der dritte Klagegrund ist somit begründet.

92 Nach alledem hat das Großherzogtum Luxemburg dadurch, dass es das Mehrwertsteuersystem für Zusammenschlüsse, wie erstens in Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des Mehrwertsteuergesetzes in Verbindung mit Art. 2 Buchst. a und Art. 3 der Großherzoglichen Verordnung, zweitens in Art. 4 der Großherzoglichen Verordnung in Verbindung mit dem Verwaltungsrundschreiben, soweit dieser Art. 4 darin kommentiert wird, und drittens im COBMA-Schreiben definiert, vorgesehen hat, gegen seine Verpflichtungen aus Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 132 Abs. 1 Buchst. f, Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a, Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 der Richtlinie 2006/112 verstoßen.

Kosten

93 Gemäß Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da das Großherzogtum Luxemburg mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm gemäß dem Antrag der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

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

1. **Das Großherzogtum Luxemburg hat dadurch, dass es das Mehrwertsteuersystem für selbständige Zusammenschlüsse von Personen, wie erstens in Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des koordinierten Textes der Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée in Verbindung mit Art. 2 Buchst. a und Art. 3 des Règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes, zweitens in Art. 4 dieser Verordnung in Verbindung mit der Circulaire administrative nº 707, du 29 janvier 2004, soweit dieser Art. 4 darin kommentiert wird, und drittens im Schreiben vom 18. Dezember 2008 der im Comité d'Observation des Marchés (COBMA) tätigen Arbeitsgruppe in Abstimmung mit der Administration de l'Enregistrement et des Domaines definiert, vorgesehen hat, gegen seine Verpflichtungen aus Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 132 Abs. 1 Buchst. f, Art. 168 Buchst. a, Art. 178 Buchst. a, Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 geänderten Fassung verstoßen.**

2. **Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**

3. **Das Großherzogtum Luxemburg trägt die Kosten.**

Unterschriften