Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 6. Oktober 2016 [1]

Rechtssache C-274/15

Europäische Kommission
gegen

Großherzogtum Luxemburg

„Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG — Steuerbefreiung für die Dienstleistungen bestimmter Zusammenschlüsse für ihre Mitglieder — Erbringung der Dienstleistungen für unmittelbare Zwecke einer befreiten oder nicht steuerbaren Tätigkeit — Vorsteuerabzug der Mitglieder des Zusammenschlusses — Handeln eines Mitglieds im eigenen Namen für Rechnung des Zusammenschlusses“

I – Einleitung

1. Die vorliegende Klage der Europäischen Kommission gegen das Großherzogtum Luxemburg richtet sich gegen verschiedene mehrwertsteuerliche Bestimmungen des luxemburgischen Rechts, die im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung des 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) [3] stehen. Hintergrund dieser Steuerbefreiung ist die Entscheidung des Unionsgesetzgebers, den Unternehmen, die steuerfreie Leistungen erbringen, wie z. B. Krankenhäusern, 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 mittelbar trägt.

2. 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. 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

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — ABl. 2006, L 347, S. 1.

3 — Mit dieser Steuerbefreiung und ihren zahlreichen Tatbestandsvoraussetzungen hat sich der Gerichtshof in den vergangenen Jahrzehnten insgesamt nur dreimal befasst (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]). Aktuell sind aber gleich vier Rechtssachen am Gerichtshof anhängig. Neben dem vorliegenden Verfahren sind dies die Rechtssachen C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) und C-616/15 (Kommission/Deutschland).

die Kreation einer Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug das steuerfrei leistende Unternehmen wie ein Endverbraucher behandelt, der ebenfalls keine Mehrwertsteuer schuldet, aber auch keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann, selbst wenn er entgeltliche Dienstleistungen erbringt oder Gegenstände veräußert.

3. Da es aber auch für steuerfrei leistende Unternehmen Situationen geben kann, in denen es ökonomisch sinnvoll oder gar geboten ist, einzelne Leistungsteile nicht allein, sondern mit anderen ebenfalls steuerbefreiten Unternehmen zusammen zu erbringen (z. B. betreiben mehrere niedergelassene Ärzte zusammen ein medizinisches Großgerät), befreit Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auch diese 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, unabhängig davon, ob die Leistung in Gänze allein durch ein steuerbefreites Unternehmen oder durch dieses mit anderen steuerbefreiten Unternehmen zusammen erbracht wurde.

4. Das vorliegende Verfahren muss nun klären, ob das Großherzogtum Luxemburg bei der Umsetzung dieser Befreiung und weiterer relevanter Vorschriften des Mehrwertsteuerrechts der Union in wettbewerbswidriger Weise zu weit gegangen ist, um den wirtschaftlichen Interessen seiner Unternehmen entgegenzukommen.

II – Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

5. Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie beschreibt das Konzept der Besteuerung des Mehrwerts wie folgt:

„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."

6. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen der Steuer die „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt". Gemäß Buchst. a der Vorschrift gilt Gleiches auch für die „Lieferungen von Gegenständen".

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

„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".

8. Zum Abzug der Mehrwertsteuer, die auf den Kostenelementen eines Umsatzes lastet (Vorsteuerabzug), bestimmt Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie das Folgende:

„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. Zum Verfahren des Vorsteuerabzugs sieht Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie [4] 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 und dem [sic!] Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen;

[...]“

10. Schließlich existieren in der Mehrwertsteuerrichtlinie noch spezielle Vorschriften zu Kommissionsgeschäften, die im vorliegenden Verfahren eine Rolle spielen. Es handelt sich zum einen um ihren Art. 14 Abs. 2, der für die Lieferung von Gegenständen die folgende Regelung enthält:

„(2) 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.“

11. Zum anderen bestimmt Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf Dienstleistungen:

„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.“

12. Alle wesentlichen Bestimmungen waren bereits in 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 [5] (im Folgenden: Sechste Richtlinie) enthalten, die durch die Mehrwertsteuerrichtlinie neu kodifiziert wurde. Die hierzu ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs ist deshalb im vorliegenden Verfahren ebenfalls zu beachten.

4 — In der Fassung vor Änderung durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsvorschriften (ABl. 2010, L 189, S. 1), die gemäß ihrem Art. 2 Abs. 1 Unterabs. 2 erst ab dem 1. Januar 2013 anzuwenden und deshalb für die vorliegende Rechtssache nicht relevant ist.

5 — ABl. 1977, L 145, S. 1.

Luxemburgisches Recht

13. Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des Gesetzes vom 12. Februar 1979 über die Mehrwertsteuer (im Folgenden: luxemburgisches MwStG) enthält eine Steuerbefreiung, die mit der französischen Sprachfassung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie identisch ist.

14. Zur Präzisierung der Anwendung dieser Steuerbefreiung wurde die Großherzogliche Verordnung vom 21. Januar 2004 über die Mehrwertsteuerbefreiung für Dienstleistungen erlassen, die von selbständigen Zusammenschlüssen von Personen gegenüber ihren Mitgliedern erbracht werden (im Folgenden: luxemburgische Verordnung).

15. Nach Art. 1 der luxemburgischen Verordnung muss ein selbständiger Zusammenschluss von Personen im Sinne des Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des luxemburgischen MwStG entweder eine eigene Rechtspersönlichkeit haben (Buchst. a) oder unter eigenem Namen gegenüber seinen Mitgliedern und Dritten tätig werden (Buchst. b). Durch Großherzogliche Verordnung vom 7. August 2012 wurde diese Bestimmung durch einen zweiten Absatz ergänzt. Dieser sieht vor, dass die Verordnung nicht für selbständige Zusammenschlüsse gilt, deren Dienstleistungen bei einem oder mehreren Mitgliedern hauptsächlich der Ausführung besteuerter Umsätze dienen.

16. Art. 2 der luxemburgischen Verordnung legt Bedingungen für die Steuerbefreiung nach Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des luxemburgischen MwStG fest. Buchst. a Satz 1 bestimmt, dass die Tätigkeit des Zusammenschlusses ausschließlich aus Dienstleistungen bestehen muss, die für unmittelbare Zwecke der Ausübung der Tätigkeit der Mitglieder erbracht werden. Die Tätigkeit der Mitglieder muss danach entweder von der Steuer befreit sein, oder sie dürfen insoweit kein Steuerpflichtiger sein. Gemäß Buchst. a Satz 2 erfüllen diese Voraussetzung aber auch Personen, die im Rahmen ihrer steuerbefreiten oder nicht steuerbaren Tätigkeit ebenfalls steuerpflichtige Umsätze erbringen, sofern diese einen Umfang von 30 % des Gesamtumsatzes nicht übersteigen. Art. 3 der luxemburgischen Verordnung regelt zu dieser Umsatzgrenze weitere Einzelheiten, nach denen diese Grenze unter bestimmten Umständen um bis zu 50 % überschritten werden darf.

17. Art. 4 der luxemburgischen Verordnung gestattet diesen Personen zudem den Vorsteuerabzug im Hinblick auf die Mehrwertsteuer, die *dem Zusammenschluss* für die von ihm bezogenen Leistungen in Rechnung gestellt worden ist. Gemäß dem Verwaltungsrundschreiben Nr. 707 vom 29. Januar 2004 (im Folgenden: luxemburgisches Verwaltungsrundschreiben), das insbesondere die hierfür seitens der Mitglieder vorzuhaltenden Unterlagen bestimmt, erfolgt diese Übertragung des Rechts auf Vorsteuerabzug zur Gewährleistung der steuerlichen Neutralität.

18. Schließlich bezieht sich ein Schreiben vom 18. Dezember 2008 der im Comité d'Observation des Marchés (CObMa [Ausschuss für Marktbeobachtung]) tätigen Arbeitsgruppe zur Mehrwertsteuer, das laut seinem Text in Abstimmung mit der Administration de l'Enregistrement et des Domaines (luxemburgische Finanzverwaltung) verfasst wurde, ebenfalls auf die Steuerbefreiung für selbständige Zusammenschlüsse von Personen (im Folgenden: CObMa-Schreiben). U. a. wird dort die Frage behandelt, welche Person auf einer Rechnung erscheinen soll, die ein Dritter ausgestellt hat und die sich auf gemeinsame Kosten bezieht, wenn der Zusammenschluss keine eigene Rechtspersönlichkeit hat. In diesem Zusammenhang wird klargestellt, dass für den Fall, dass ein Mitglied im eigenen Namen für Rechnung des Zusammenschlusses Leistungen Dritter bezieht, die Belastung des Zusammenschlusses mit den gemeinsamen Kosten außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer erfolge.

III – Hintergrund des Rechtsstreits

19. Mit Schreiben vom 7. April 2011 teilte die Kommission dem Großherzogtum Luxemburg mit, dass sie Zweifel an der Unionsrechtskonformität verschiedener luxemburgischer Bestimmungen im Zusammenhang mit der Umsetzung der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie habe.

20. In ihrer mit Gründen versehenen Stellungnahme vom 27. Januar 2012 sah die Kommission ihre Bedenken nicht entkräftet und forderte das Großherzogtum Luxemburg auf, binnen zwei Monaten die notwendigen Schritte zu unternehmen, um seine Rechtsvorschriften an die Vorgaben des Unionsrechts anzupassen.

21. Erstens respektiere nämlich das Großherzogtum Luxemburg Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie insoweit nicht, als die luxemburgische Steuerbefreiung auch in Fällen gelte, in denen der Zusammenschluss eine Dienstleistung *nicht* unmittelbar für die steuerbefreite oder nicht steuerbare Tätigkeit eines Mitglieds erbringt. Zweitens widerspreche es Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, den Mitgliedern des Zusammenschlusses ein Recht auf Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen zu gewähren, die nicht den Mitgliedern, sondern dem Zusammenschluss erbracht und in Rechnung gestellt werden. Drittens müsse ein Leistungsbezug eines Mitglieds für Rechnung des Zusammenschlusses gemäß Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie als zwei aufeinander folgende Leistungen behandelt und dürfe nicht als mehrwertsteuerlich unbeachtlich angesehen werden.

IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

22. Nachdem das Großherzogtum Luxemburg der Aufforderung der Kommission nicht innerhalb der gesetzten Frist nachgekommen war, hat die Kommission am 8. Juni 2015 gemäß Art. 258 Abs. 2 AEUV beim Gerichtshof Klage erhoben und beantragt

— festzustellen, dass das Großherzogtum Luxemburg aufgrund der Ausgestaltung des Mehrwertsteuersystems für selbständige Zusammenschlüsse von Personen durch Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des luxemburgischen MwStG, durch die Art. 1 bis 4 der luxemburgischen Verordnung, durch das luxemburgische Verwaltungsrundschreiben, soweit es die Art. 1 bis 4 der luxemburgischen Verordnung betrifft, sowie durch das CObMa-Schreiben gegen seine Verpflichtungen aus der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere gegen Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 132 Abs. 1 Buchst. f, gegen Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2, Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a sowie gegen Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 dieser Richtlinie, verstoßen hat;

— dem Großherzogtum Luxemburg die Kosten aufzuerlegen.

23. Das Großherzogtum Luxemburg beantragt,

— die Klage der Kommission als teilweise unzulässig, im Übrigen als unbegründet, hilfsweise im Ganzen als unbegründet abzuweisen;

— der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

24. Die Parteien haben vor dem Gerichtshof zunächst schriftlich und am 30. Juni 2016 auch mündlich verhandelt.

V – Würdigung

A – *Zum ersten Klagegrund: Verwendung der Dienstleistungen bei den Mitgliedern des Zusammenschlusses*

25. Mit ihrem ersten Klagegrund rügt die Kommission eine Verletzung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie.

26. Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie seien grundsätzlich alle Dienstleistungen von Steuerpflichtigen der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Zwar enthalte Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Steuerbefreiung für Dienstleistungen selbständiger Zusammenschlüsse an ihre Mitglieder. Diese komme jedoch u. a. nur dann zur Anwendung, wenn die Dienstleistungen für unmittelbare Zwecke einer Tätigkeit der Mitglieder erbracht werden, die entweder von der Steuer befreit ist oder sich außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer befindet.

27. Nach Auffassung der Kommission findet gemäß Art. 2 Buchst. a sowie Art. 3 der luxemburgischen Verordnung die Steuerbefreiung des Art. 44 Abs. 1 Buchst. y des luxemburgischen MwStG aber auch dann Anwendung, wenn die Dienstleistungen des Zusammenschlusses für die *besteuerte* Tätigkeit eines Mitglieds genutzt werden, sofern nur der Umsatz der besteuerten Tätigkeit nicht mehr als 30 % bzw. in bestimmten Fällen nicht mehr als 45 % des Gesamtumsatzes ausmache.

1. Zulässigkeit des ersten Klagegrundes

28. Das Großherzogtum Luxemburg hält den ersten Klagegrund für unzulässig.

29. Es vertritt zunächst die Auffassung, dass die Kommission mit ihrem ersten Klagegrund den Gegenstand des Verfahrens im Vergleich zu der mit Gründen versehenen Stellungnahme erweitert habe. Während in Letzterer allein bemängelt worden sei, dass auch Dienstleistungen des Zusammenschlusses von der Steuer befreit würden, die zuvörderst bzw. ausschließlich der Durchführung besteuerter Umsätze der Mitglieder dienten, beschränke sich die Klage nicht auf diesen Vorwurf. Nunmehr greife die Kommission generell an, dass Dienstleistungen des Zusammenschlusses, die im Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen eines Mitglieds stünden, von der Steuer befreit sein können.

30. Nach ständiger Rechtsprechung wird der Gegenstand einer Klage nach Art. 258 AEUV durch die mit Gründen versehene Stellungnahme der Kommission festgelegt, so dass die Klage auf die gleichen Gründe und das gleiche Vorbringen gestützt sein muss wie diese Stellungnahme [6]. Allerdings kann die Kommission ihre ursprünglichen Rügen in der Klageschrift präzisieren, sofern dadurch nicht der Streitgegenstand erweitert wird [7].

31. Der mit Gründen versehenen Stellungnahme der Kommission ist klar zu entnehmen, dass sie die Bedingung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie im luxemburgischen Recht nicht respektiert sieht, der zufolge der Zusammenschluss die Dienstleistungen für unmittelbare Zwecke einer Tätigkeit eines Mitglieds erbringen muss, die von der Steuer befreit ist oder für die das

6 — Vgl. u. a. Urteile vom 15. Dezember 1982, Kommission/Dänemark (211/81, EU:C:1982:437, Rn. 14), vom 26. April 2005, Kommission/Irland (C-494/01, EU:C:2005:250, Rn. 35), und vom 16. April 2015, Kommission/Deutschland (C-591/13, EU:C:2015:230, Rn. 19).

7 — Vgl. Urteile vom 11. September 2001, Kommission/Irland (C-67/99, EU:C:2001:432, Rn. 23), vom 19. Dezember 2013, Kommission/Polen (C-281/11, EU:C:2013:855, Rn. 88), und vom 16. April 2015, Kommission/Deutschland (C-591/13, EU:C:2015:230, Rn. 19).

Mitglied kein Steuerpflichtiger ist[8]. Soweit die Kommission zu diesem Streitgegenstand in ihrer Klageschrift explizit ausführt, dass ein Verstoß der luxemburgischen Bestimmungen in allen Fällen vorliege, in denen die Dienstleistungen einem besteuerten Umsatz eines Mitglieds dienten, präzisiert sie daher nur in zulässiger Weise ihre bereits zuvor formulierte Rüge.

32. Darüber hinaus sieht das Großherzogtum Luxemburg im Verhalten der Kommission im Vorverfahren eine Verletzung des Grundsatzes der loyalen Zusammenarbeit, zu der Art. 4 Abs. 3 EUV verpflichtet. So habe das Großherzogtum die Kommission – nach Ablauf der von der Kommission in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist – über eine Ergänzung des Art. 1 der luxemburgischen Verordnung[9] als Reaktion auf die erste Rüge der mit Gründen versehenen Stellungnahme informiert. Gleichwohl habe die Kommission zu dieser Änderung während 18 Monaten keine Vorbehalte geltend gemacht, bevor sie angekündigt habe, Klage zu erheben.

33. Nach ständiger Rechtsprechung liegt der Zeitpunkt der Erhebung einer Vertragsverletzungsklage grundsätzlich im Ermessen der Kommission[10]. Vorliegend ist auch kein Ausnahmefall zu erkennen, in dem die Kommission durch ihr Verhalten im Vorverfahren die Verteidigungsrechte des Großherzogtums Luxemburg beeinträchtigt haben könnte. Insbesondere ist die Kommission nicht verpflichtet, vor Klageerhebung zur Tauglichkeit der Abhilfemaßnahmen Stellung zu nehmen, die vom betreffenden Mitgliedstaat erst nach Ablauf der Frist ergriffen werden, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt wurde. Denn allein die mitgliedstaatliche Rechtslage zum Zeitpunkt des Ablaufs dieser Frist ist entscheidend für das Vorliegen einer Vertragsverletzung[11] und damit die Begründetheit einer Klage.

34. Der erste Klagegrund ist folglich zulässig.

2. Begründetheit des ersten Klagegrundes

35. Das Großherzogtum Luxemburg macht hilfsweise geltend, dass der erste Klagegrund auch in der Sache nicht durchgreife.

36. Die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie sei nämlich anwendbar auf Zusammenschlüsse, deren Mitglieder neben ihrer steuerbefreiten oder vom Anwendungsbereich der Steuer ausgenommenen Tätigkeit auch eine besteuerte Tätigkeit ausüben. Bei den Dienstleistungen, die ein Zusammenschluss erbringe, handele es sich ihrer Natur nach aber um Gemeinkosten eines Mitglieds, die keiner bestimmten seiner Tätigkeiten zugeordnet werden könnten. Wenn vor diesem Hintergrund nur Dienstleistungen zu befreien wären, die allein mit steuerbefreiten oder vom Anwendungsbereich der Steuer ausgenommenen Tätigkeiten zusammenhingen, dann habe die Steuerbefreiung in der Praxis gar keinen Anwendungsbereich.

37. Soweit das Großherzogtum darüber hinaus auf die Ergänzung der luxemburgischen Verordnung durch einen Art. 1 Abs. 2[12] Bezug nimmt, sind diese Ausführungen für die vorliegende Klage nicht von Bedeutung. Entscheidend für ihre Beurteilung ist die luxemburgische Rechtslage Ende März 2012 bei Ablauf der Frist, welche die mit Gründen versehene Stellungnahme enthielt[13]. Die genannte Bestimmung wurde jedoch erst später, am 7. August 2012, erlassen.

8 — Siehe Rn. 20 und 21 sowie Rn. 68 und 69 der mit Gründen versehenen Stellungnahme.

9 — Siehe oben, Nr. 15.

10 — Vgl. u. a. Urteile vom 10. Dezember 1968, Kommission/Italien (7/68, EU:C:1968:51, S. 642), vom 1. Juni 1994, Kommission/Deutschland (C-317/92, EU:C:1994:212, Rn. 4), und vom 16. April 2015, Kommission/Deutschland (C-591/13, EU:C:2015:230, Rn. 14).

11 — Vgl. u. a. Urteile vom 10. September 1996, Kommission/Deutschland (C-61/94, EU:C:1996:313, Rn. 42), vom 26. April 2005, Kommission/Irland (C-494/01, EU:C:2005:250, Rn. 29), und vom 26. Mai 2016, Kommission/Griechenland (C-244/15, EU:C:2016:359, Rn. 47).

12 — Siehe oben, Nr. 15.

13 — Vgl. oben, Nr. 33.

38. Sodann sind zur Beurteilung des ersten Klagegrunds zwei unterschiedliche Voraussetzungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auseinanderzuhalten, die sich eindeutig aus seinem Wortlaut ergeben.

39. Erstens setzt diese Steuerbefreiung voraus, dass die Mitglieder des Zusammenschlusses eine steuerbefreite Tätigkeit oder eine Tätigkeit ausüben, für die sie keine Steuerpflichtigen sind.

40. Darüber hinaus muss aber zweitens jede Dienstleistung, um von der Steuer befreit zu sein, für unmittelbare Zwecke der Ausübung der steuerbefreiten Tätigkeit oder der Tätigkeit des Mitglieds erbracht werden, für die es kein Steuerpflichtiger ist. Übt ein Mitglied eines Zusammenschlusses also neben einer steuerbefreiten auch eine steuerpflichtige Tätigkeit aus, so können zwar gleichwohl Dienstleistungen des Zusammenschlusses an das Mitglied von der Steuer befreit sein. Dies setzt aber voraus, dass sie unmittelbar für die Ausübung seiner steuerbefreiten, nicht aber seiner steuerpflichtigen Tätigkeit erbracht werden.

41. Hinsichtlich dieser zweiten, zusätzlichen Voraussetzung besteht bei der Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie kein Grund, vom klaren Wortlaut der Vorschrift abzuweichen. Zu dieser Vorschrift hat der Gerichtshof nämlich sinngemäß bereits festgestellt, dass vor dem Hintergrund der erforderlichen engen Auslegung der Steuerbefreiungen des Mehrwertsteuerrechts eine Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie, die über seinen eindeutigen Wortlaut hinausgeht, mit dem Zweck dieser Bestimmung unvereinbar ist [14].

42. Zwar darf eine enge Auslegung der Steuerbefreiungen nicht dazu führen, den Befreiungen ihre Wirkung zu nehmen und sie praktisch unanwendbar zu machen [15]. Davon kann aber im vorliegenden Fall keine Rede sein. Entgegen der Behauptung des Großherzogtums Luxemburg sind die Dienstleistungen eines Zusammenschlusses an seine Mitglieder nicht notwendigerweise deren Gemeinkosten und damit der Gesamtheit aller ihrer Tätigkeiten zuzuordnen. Dies trifft nämlich nur dann zu, wenn ein Mitglied Aufgaben, die zu seiner allgemeinen Verwaltungstätigkeit gehören, durch den Zusammenschluss erledigen lässt, wie z. B. die Buchhaltung. Ein Mitglied kann aber auch andere Tätigkeiten an einen Zusammenschluss übertragen, wie z. B. den Betrieb eines medizinischen Großgeräts, die einen unmittelbaren Zusammenhang allein mit seiner steuerbefreiten Tätigkeit haben.

43. Da Art. 2 Buchst. a der luxemburgischen Verordnung eine Steuerbefreiung auch dann vorsieht, wenn die Dienstleistung nicht für unmittelbare Zwecke der steuerbefreiten oder nicht steuerbaren Tätigkeit eines Mitglieds erbracht wird, verstößt er somit gegen Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie.

44. Damit greift der erste Klagegrund der Kommission durch.

B – *Zum zweiten Klagegrund: Vorsteuerabzug der Mitglieder des Zusammenschlusses*

45. Mit ihrem zweiten Klagegrund rügt die Kommission eine Verletzung von Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2, Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie.

14 — 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.

15 — Vgl. Urteile vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, Rn. 62), und vom 11. Dezember 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, Rn. 30), beide zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie; siehe zu anderen Steuerbefreiungen zudem die Urteile vom 14. Juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, Rn. 16), und vom 9. Dezember 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, Rn. 68).

46. Gemäß Art. 4 der luxemburgischen Verordnung seien Mitglieder des Zusammenschlusses, die eine steuerpflichtige Tätigkeit ausüben, zum Abzug von Vorsteuer im Hinblick auf Eingangsleistungen berechtigt, die nicht das Mitglied, sondern der Zusammenschluss für die Ausführung seiner Tätigkeit bezogen habe. Nach den Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Rechtsprechung des Gerichtshofs könne insoweit aber nur dem Zusammenschluss ein Recht auf Vorsteuerabzug zustehen, die Übertragung eines solchen Rechts auf die Mitglieder des Zusammenschlusses sei ausgeschlossen. Darüber hinaus sei die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie an den Besitz einer Rechnung gebunden, die auf den eigenen und nicht den Namen einer anderen Person – wie hier des Zusammenschlusses – ausgestellt sei.

47. Das Großherzogtum Luxemburg bezieht sich zur Verteidigung auf den Wortlaut der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie. Danach seien die vom Zusammenschluss verursachten Kosten nicht dessen eigene, sondern die „gemeinsamen Kosten“ der Mitglieder. Nach dem Urteil PPG Holdings [16] sei für das Recht auf Vorsteuerabzug aber letztlich entscheidend, wer die entsprechenden Kosten zu tragen habe; das seien im vorliegenden Fall die Mitglieder. Außerdem würde es den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzen, wenn den Mitgliedern kein Recht auf Vorsteuerabzug zugestanden würde, da der Zusammenschluss selbst die Vorsteuer nicht geltend machen könne.

48. Das Großherzogtum Luxemburg stellt darüber hinaus einen Vergleich mit dem Gemeinschaftseigentum an Gebäuden an. Auch dort stehe den einzelnen Miteigentümern ein Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der Eingangsleistungen zu, die der Gemeinschaft insgesamt erbracht worden seien.

49. Der Verteidigung des Großherzogtums Luxemburg liegt offenbar die Vorstellung zugrunde, dass ein Zusammenschluss keinen eigenen Steuerpflichtigen darstellt, sondern „transparent“ ist. Danach gehen die Eingangsleistungen an den Zusammenschluss mehrwertsteuerlich betrachtet unmittelbar an die Mitglieder. Ein Zusammenschluss im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie – allein auf einen solchen bezieht sich ja die angegriffene Regelung zum Vorsteuerabzug – muss jedoch gerade Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie sein.

50. Der Gerichtshof hat nämlich zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie sinngemäß bereits festgestellt, dass eine Auslegung dieser Bestimmung, die über ihren eindeutigen Wortlaut hinausgeht, mit dem Zweck dieser Bestimmung unvereinbar ist [17]. Aus diesem Wortlaut ergibt sich aber, dass der „selbständige“ Zusammenschluss als solcher die Dienstleistungen erbringt und deshalb mehrwertsteuerlich von seinen Mitgliedern zu unterscheiden ist. Da die Steuerbefreiung damit allein auf Dienstleistungen anwendbar ist, die durch den Zusammenschluss selbst erbracht werden, muss dieser Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie sein. Andernfalls gäbe es gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie gar keine steuerbare Dienstleistung des Zusammenschlusses, die befreit werden könnte. Steuerbar sind danach nämlich nur Dienstleistungen, die „ein Steuerpflichtiger als solcher“ erbringt.

51. Eine andere Sichtweise hätte zur Folge, dass die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auch Dienstleistungen erfassen würde, die sich die Mitglieder eines – dann mehrwertsteuerlich unselbständigen – Zusammenschlusses untereinander erbringen. Dies würde den Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiung jedoch stark erweitern und je nach Definition eines Zusammenschlusses z. B. auch Dienstleistungen zwischen Konzerngesellschaften von der Steuer befreien. Dies ließe sich zwar wohl noch mit dem Zweck des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbaren, der nach der Rechtsprechung vermeiden soll, dass „jemand, der

16 — Urteil vom 18. Juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

17 — 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.

bestimmte Dienstleistungen anbietet, Mehrwertsteuer entrichten muss, wenn er genötigt ist, mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur zusammenzuarbeiten, die Tätigkeiten übernimmt, die zur Erbringung dieser Dienstleistungen erforderlich sind“ [18]. Eine solche Auslegung geriete jedoch nicht nur wie gesehen in Konflikt mit dem Wortlaut der Steuerbefreiung, sondern auch mit Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der für Konzerne eine eigenständige Regelung vorsieht, die anderen Bedingungen unterliegt, sowie mit dem inzwischen in ständiger Rechtsprechung betonten allgemeinen Grundsatz der engen Auslegung der mehrwertsteuerlichen Befreiungen [19].

52. Im Ergebnis sind also selbständige Zusammenschlüsse im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie, die als solche die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen haben, zu unterscheiden vom bloßen gemeinsamen Handeln mehrerer Personen, bei denen der Zusammenschluss eben kein eigenständiger Steuerpflichtiger ist. Letzteres ist dann möglicherweise bei einer Eigentumsgemeinschaft der Fall, die das Großherzogtum Luxemburg als Vergleich herangezogen hat. Diese Situation wäre dann lediglich als gemeinsames Handeln der Mitglieder zu qualifizieren [20].

53. Wenn aber nun der Zusammenschluss, auf den sich die angegriffene Regelung bezieht, einen gegenüber seinen Mitgliedern eigenständigen Steuerpflichtigen darstellt, dann kann auch nur er selbst ein Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der von ihm bezogenen Eingangsleistungen haben. Gemäß Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie hat ein Steuerpflichtiger nämlich nur ein Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der „Gegenstände und Dienstleistungen, die *ihm* [...] geliefert bzw. erbracht wurden“ [21].

54. Zwar kann – wie sich u. a. aus dem vom Großherzogtum Luxemburg angeführten Urteil PPG Holdings ergibt – ein eigener Bezug solcher Eingangsleistungen auch darin bestehen, dass der Steuerpflichtige Leistungen in Auftrag gibt, die auch einem Dritten zugutekommen [22]. Daraus folgt jedoch kein Recht auf Vorsteuerabzug desjenigen, der diese Leistungen gar nicht in Auftrag gegeben hat und dem diese Leistungen deshalb nicht im Sinne des Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht wurden.

55. Die gerügte Regelung des Art. 4 der luxemburgischen Verordnung ist schließlich auch nicht zur Gewährleistung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität erforderlich. Dieser Grundsatz gewährleistet in seiner Bedeutungsvariante der Belastungsneutralität [23] nämlich nur, dass Steuerpflichtige, deren Tätigkeit selbst der Mehrwertsteuer unterliegt, vollständig von der im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden [24]. Dem entsprechend kann der Zusammenschluss kein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen, soweit er gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerfreie Dienstleistungen an seine Mitglieder erbringt. Erbringt der Zusammenschluss hingegen Dienstleistungen für die besteuerte Tätigkeit seiner Mitglieder, sind diese nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der

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

19 — Vgl. u. a. 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 — Vgl. hierzu das Urteil vom 21. April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, Rn. 54 bis 56); vgl. zudem allgemein zum mehrwertsteuerlichen Verhältnis einer Gesellschaft und ihrer Gesellschafter im Hinblick auf die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen die 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).

21 — Hervorhebung nur hier.

22 — Vgl. Urteil vom 18. Juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, Rn. 19 bis 29).

23 — Vgl. zu den verschiedenen Bedeutungen dieses Grundsatzes das Urteil vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 46 bis 48), sowie ergänzend die Urteile vom 17. Mai 2001, Fischer und Brandenstein (C-322/99 und C-323/99, EU:C:2001:280, Rn. 76), und vom 2. Juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, Rn. 40).

24 — Vgl. u. a. Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, Rn. 19), vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 47), und vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 29).

Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer befreit [25]. Dem Zusammenschluss steht damit in letzterer Konstellation für seine Eingangsleistungen ebenso gemäß Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie der Vorsteuerabzug zu wie den Mitgliedern hinsichtlich der Dienstleistungen des Zusammenschlusses.

56. Neben der somit festzustellenden Verletzung des Art. 168 Buchst. a besitzt der von der Kommission ebenfalls angeführte Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine eigenständige Bedeutung, da er nur einen Programmsatz darstellt.

57. Auch ein zusätzlicher Verstoß des Großherzogtums Luxemburg gegen Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie liegt nicht vor.

58. Gemäß Art. 178 Buchst. a muss ein Steuerpflichtiger zwar zur Ausübung seines nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie bestehenden Rechts auf Vorsteuerabzug eine gemäß den Art. 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen. Jenen Artikeln kann jedoch nicht entnommen werden, dass, wie es die Kommission vorträgt, die Rechnung auf den Namen des Steuerpflichtigen ausgestellt sein muss, der bei den Steuerbehörden den Vorsteuerabzug geltend macht. Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält allein die Vorgabe, dass der Name des Leistungsempfängers in der Rechnung angegeben sein muss.

59. Hiervon weicht das luxemburgische Recht nicht dadurch ab, dass es Mitgliedern eines Zusammenschlusses ein Recht auf Vorsteuerabzug gewährt, das ihnen nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht zusteht. Mit anderen Worten steht mit dem jeweiligen Zusammenschluss als Leistungsempfänger nicht der falsche Name auf der Rechnung, vielmehr dokumentiert der zutreffende Name, dass für das jeweilige Mitglied des Zusammenschlusses kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, weil es nicht Empfänger der Leistung ist. Würde das Großherzogtum Luxemburg hingegen vorschreiben, in der Rechnung das jeweilige Mitglied als unzutreffenden Leistungsempfänger anzugeben, würde es damit gegen Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßen.

60. Der zweite Klagegrund ist damit nur insoweit berechtigt, als eine Verletzung des Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie beklagt wird.

C – Zum dritten Klagegrund: keine Besteuerung von Leistungen der Mitglieder an den Zusammenschluss

61. Schließlich rügt die Kommission mit ihrem dritten Klagegrund eine Verletzung von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

62. Nach diesen Bestimmungen seien im Fall eines Steuerpflichtigen, der als Mittelsperson im eigenen Namen für fremde Rechnung Leistungen an einen Dritten erbringe oder von diesem empfange, zwei identische, aufeinander folgende mehrwertsteuerliche Leistungen einerseits zwischen dem Auftraggeber und dem Steuerpflichtigen, andererseits zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Dritten anzunehmen. Das CObMa-Schreiben sehe hingegen vor, dass bei einem Mitglied, das im eigenen Namen, aber für Rechnung des Zusammenschlusses Leistungen beziehe, die Zuordnung der entsprechenden Kosten zum Zusammenschluss mehrwertsteuerlich unbeachtlich sei.

25 — Vgl. oben, Nrn. 40 bis 42.

1. Zulässigkeit des dritten Klagegrundes

63. Das Großherzogtum Luxemburg erhebt auch zum dritten Klagegrund die Einrede der Unzulässigkeit.

64. Das CObMa-Schreiben sei dem Großherzogtum Luxemburg nicht zurechenbar. Der CObMa sei ein informelles Gremium, das privat organisiert und staatlich nicht anerkannt sei. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass die Internetseite der luxemburgischen Finanzverwaltung auf das CObMa-Schreiben verweise. Dies geschehe nämlich nur im Rahmen der Rubrik „Aktuelles“, die u. a. auch über Presseartikel informiere.

65. Die Kommission hält dem entgegen, dass die luxemburgische Finanzverwaltung der Koautor des CObMa-Schreibens sei, wie sich aus dessen Text ergebe. Der Inhalt des Schreibens spiegele somit Rechtsauffassung und Praxis der luxemburgischen Finanzverwaltung wider.

66. Da das Großherzogtum Luxemburg dem Vortrag der Kommission nicht entgegengetreten ist, wonach der gerügte Inhalt des CObMa-Schreibens der Praxis der luxemburgischen Finanzverwaltung entspricht, muss der Frage nicht nachgegangen werden, ob das Schreiben selbst dem Großherzogtum Luxemburg zuzurechnen ist. Denn ein Mitgliedstaat kann das Unionsrecht nicht nur durch den Erlass von Rechtsnormen, sondern auch durch seine Verwaltungspraxis verletzen.

67. Ebenso kann deshalb dahinstehen, ob der Einwand der mangelnden Zurechenbarkeit – griffe er denn durch – die Zulässigkeit oder Begründetheit des dritten Klagegrundes beträfe. Der dritte Klagegrund ist damit jedenfalls zulässig.

2. Begründetheit des dritten Klagegrundes

68. Gegen die Begründetheit des dritten Klagegrundes trägt das Großherzogtum Luxemburg vor, dass die Argumentation der Kommission nur dann verfangen würde, wenn der Zusammenschluss selbst und seine Mitglieder voneinander unabhängig wären. Genau dies sei aber bei einem Zusammenschluss, der keine eigene Rechtspersönlichkeit habe, sondern nur auf vertraglicher Grundlage seiner Mitglieder bestehe, nicht der Fall, und nur auf solche Zusammenschlüsse beziehe sich – entgegen der gegenteiligen Behauptung der Kommission – die gerügte Passage das CObMa-Schreibens. Derartige Zusammenschlüsse handelten nämlich allein durch ihre geschäftsführenden Mitglieder und seien nicht notwendigerweise ein von ihnen zu unterscheidender Steuerpflichtiger. In vergleichbarer Weise habe der Gerichtshof auch die Rechtssache EDM [26] beurteilt.

69. Dieses Vorbringen des Großherzogtums Luxemburg ist insgesamt zurückzuweisen. Wie bereits dargelegt, setzt der Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie, auf den allein sich das CObMa-Schreiben bezieht, gerade voraus, dass der Zusammenschluss ein von seinen Mitgliedern unabhängiger Steuerpflichtiger ist [27].

70. Gemäß Art. 14 Abs. 2 Buchst. c gilt als Lieferung eines Gegenstands u. a. dessen Übertragung aufgrund eines Vertrags über eine Einkaufskommission. Nach Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird fingiert, dass bei Dienstleistungen ein Steuerpflichtiger, der im eigenen Namen, aber für Rechnung eines Dritten handelt, die jeweilige Dienstleistung selbst erhalten und erbracht hat. Wie der Gerichtshof im Urteil Henfling u. a. bereits zur Verkaufskommission entschieden hat, begründet

26 — Urteil vom 29. April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Siehe oben, Nrn. 49 bis 52.

Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Fiktion zweier gleichartiger Dienstleistungen, die nacheinander vom Auftraggeber an den Mittelsmann sowie vom Mittelsmann an den Kunden erbracht werden [28]. Gleiches gilt in umgekehrter Richtung für die Einkaufskommission, die das CObMa-Schreiben betrifft.

71. Aus den genannten Bestimmungen folgt damit, dass bei einer Einkaufskommission, also dem Auftrag an einen Einkäufer, einen Gegenstand oder eine Dienstleistung im eigenen Namen, aber für Rechnung des Auftraggebers zu besorgen, mehrwertsteuerlich eine Lieferung des Gegenstands oder eine weitere Dienstleistung vom Einkäufer an den Auftraggeber erfolgt. Damit steht nicht in Einklang, wenn die luxemburgische Finanzverwaltung das Verhältnis zwischen dem Zusammenschluss und dem Mitglied entsprechend dem CObMa-Schreiben als mehrwertsteuerlich unbeachtlich behandelt. Sofern der Zusammenschluss dem Mitglied die Kosten für den Einkauf zu erstatten hat, besteht insoweit eine Kommissionsvereinbarung, die gemäß Art. 14 Abs. 2 Buchst. c bzw. Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu behandeln ist.

72. Die Praxis der luxemburgischen Finanzverwaltung entsprechend der von der Kommission gerügten Regelung des CObMa-Schreibens verstößt damit gegen Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Regelung sämtliche Zusammenschlüsse oder – wie vom Großherzogtum Luxemburg vorgetragen – nur Zusammenschlüsse ohne eigene Rechtspersönlichkeit betrifft. Der entsprechende Streit der Parteien um die Reichweite des Anwendungsbereichs der luxemburgischen Regelung ist daher für die Entscheidung der vorliegenden Klage nicht von Bedeutung.

73. Auch der dritte Klagegrund ist folglich berechtigt.

D – *Ergebnis und Kosten*

74. Damit ist der Klage im ersten und dritten Klagegrund vollständig, im zweiten Klagegrund teilweise stattzugeben.

75. Über die Kosten ist nach Art. 138 Abs. 3 der Verfahrensordnung zu entscheiden. Danach trägt bei nur teilweisem Obsiegen grundsätzlich jede Partei ihre eigenen Kosten. In Anbetracht der Umstände des vorliegenden Falls sind dem Großherzogtum Luxemburg jedoch nach Satz 2 der Vorschrift sämtliche Kosten aufzuerlegen, weil das teilweise Unterliegen der Kommission mit ihrem Vorwurf einer zusätzlichen Verletzung des Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie [29] nicht ins Gewicht fällt.

VI – Entscheidungsvorschlag

76. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Klage der Kommission gegen das Großherzogtum Luxemburg wie folgt zu befinden:

1. Das Großherzogtum Luxemburg hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG verstoßen, dass es Vorschriften erlassen und aufrechterhalten hat, die Dienstleistungen selbständiger Zusammenschlüsse von Personen an ihre Mitglieder auch dann von der Mehrwertsteuer befreit haben, wenn sie nicht für unmittelbare Zwecke der Ausübung einer steuerbefreiten Tätigkeit der Mitglieder oder einer Tätigkeit erbracht wurden, für die sie nicht Steuerpflichtige waren.

28 — Urteil vom 14. Juli 2011, Henfling u. a. (C-464/10, EU:C:2011:489, Rn. 35).

29 — Siehe oben, Nrn. 57 bis 59.

2. Das Großherzogtum Luxemburg hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG verstoßen, dass es Vorschriften erlassen und aufrechterhalten hat, die es einem Mitglied im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie erlaubt haben, ein Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich Eingangsleistungen geltend zu machen, die nicht ihm selbst, sondern dem Zusammenschluss erbracht wurden.

3. Das Großherzogtum Luxemburg hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG verstoßen, dass es eine Verwaltungspraxis verfolgt hat, die im Fall des Einkaufs von Gegenständen und Dienstleistungen eines Mitglieds im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie im eigenen Namen und für Rechnung des Zusammenschlusses die Belastung des Zusammenschlusses mit den Kosten als mehrwertsteuerlich unbeachtlich angesehen hat.

4. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

5. Das Großherzogtum Luxemburg hat die Kosten zu tragen.