



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 1. März 2017¹

Rechtssache C-605/15

Minister Finansów
gegen
Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie

(Vorabentscheidungsersuchen des Naczelny Sąd Administracyjny [Oberstes Verwaltungsgericht, Polen])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Mehrwertsteuerrecht – Steuerbefreiung eines selbständigen Zusammenschlusses gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie – Anwendung auf Versicherungsdienstleistungen – Anwendung auf grenzüberschreitende Zusammenschlüsse – Beurteilung des Fehlens einer Wettbewerbsverzerrung – Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur weiter gehenden Konkretisierung einer unmittelbar wirkenden Richtlinienvorschrift“

I. Einleitung

1. Der Gerichtshof ist im vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen erneut mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem² (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) befasst. Diese Vorschrift ist eine der noch ungeklärten Steuerbefreiungen. Mit ihr und ihren Tatbestandsvoraussetzungen hat sich der Gerichtshof in den vergangenen Jahrzehnten bislang erst dreimal befasst.³ Aktuell sind aber gleich vier Rechtssachen am Gerichtshof anhängig,⁴ die unterschiedliche Aspekte dieser Steuerbefreiung betreffen.

2. Im ähnlich gelagerten Verfahren DNB Banka⁵ ist primär zu entscheiden, was überhaupt ein Zusammenschluss im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie ist. Dieses Verfahren ist hingegen von Bedeutung für den sachlichen (Erstreckung auch auf Versicherungen) und räumlichen (sogenannte grenzüberschreitende Zusammenschlüsse) Anwendungsbereich des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie und die Bestimmung einer fehlenden Wettbewerbsverzerrung. Darüber hinaus muss beantwortet werden, ob der Mitgliedstaat im vorliegenden Fall verpflichtet ist, mehr als den Wortlaut der Steuerbefreiung in sein nationales Gesetz umzusetzen.

1 Originalsprache: Deutsch.

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

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

4 Neben dem vorliegenden Verfahren sind dies die Rechtssachen C-274/15, Kommission/Luxemburg, C-326/15, DNB Banka, und C-616/15, Kommission/Deutschland.

5 Aktenzeichen des Gerichtshofes: C-326/15.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

3. In der Union wird eine Mehrwertsteuer gemäß der Mehrwertsteuerrichtlinie erhoben. Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gibt den Mitgliedstaaten folgende Möglichkeit:

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

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

„Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt“.

5. Art 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt als allgemeine Vorschrift auch für die oben genannte Steuerbefreiung:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.“

B. Nationales Recht

6. Art. 43 Abs. 1 Nr. 21 des Gesetzes vom 11. März 2004 über die Mehrwertsteuer (kodifizierte Fassung Gesetzblatt der Republik Polen von 2011, Nr. 177, Pos. 1054 mit Änderungen, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) sieht vor:

„Von der Steuer werden befreit: durch selbständige Zusammenschlüsse von Personen erbrachte Dienstleistungen für ihre Mitglieder, deren Tätigkeit von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht als Steuerpflichtige gelten, zur Erbringung von Dienstleistungen, die zur Ausübung dieser von der Steuer befreiten oder von ihr ausgenommenen Tätigkeit unmittelbar erforderlich sind, für ihre Mitglieder, wenn diese Zusammenschlüsse sich darauf beschränken, von ihren Mitgliedern die Erstattung der Kosten bis zur Höhe des Betrages zu fordern, der dem auf jeden von ihnen entfallenden individuellen Anteil der gemeinsamen Kosten dieser Zusammenschlüsse entspricht, die im gemeinsamen Interesse getätigt wurden, wenn die Befreiung keine Beeinträchtigung der Wettbewerbsbedingungen zur Folge hat.“

III. Ausgangsrechtsstreit

7. Der Aviva-Konzern (im Folgenden: Konzern) erbringt in Europa Versicherungsleistungen und sichert u. a. auch Rentenansprüche ab. Ein wesentlicher Tätigkeitsbereich des Konzerns sind langfristige Sparanlagen, Fondsverwaltung und Versicherungen. Der Konzern erwägt die Schaffung einer Reihe von Zentren für gemeinsame Dienstleistungen in ausgewählten Mitgliedstaaten der

Europäischen Union sowie die Ausübung dieser Tätigkeit in Form einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung⁶ (im Folgenden: EWIV). Mitglieder dieser EWIV sollen ausschließlich Gesellschaften des Konzerns sein, die eine wirtschaftliche Tätigkeit im Versicherungswesen ausüben, darunter u. a. die Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. aus Warschau (Aviva Gesellschaft für Lebensversicherungen AG, im Folgenden: Aviva).

8. Die Zentren für gemeinsame Dienstleistungen sollen die zur Ausübung der Versicherungstätigkeit durch Mitglieder des Zusammenschlusses (Mitglieder der EWIV) unmittelbar erforderlichen Dienstleistungen erbringen. Dies können insbesondere Personaldienstleistungen, Finanz- und Buchhaltungsdienstleistungen, IT-Dienstleistungen, Verwaltungsdienstleistungen, Kundenservicedienstleistungen und Dienstleistungen im Bereich der Entwicklung neuer Produkte sein.

9. Die Mitglieder der EWIV sollen von der Steuer befreite bzw. von ihr ausgenommene Tätigkeiten ausüben. Es besteht jedoch die Möglichkeit, dass einige von ihnen (darunter Aviva) als zusätzliche Tätigkeit oder Nebentätigkeit besteuerte Tätigkeiten ausüben (z. B. gelegentliche Vermietung von Flächen, Erbringung anderer Hilfsdienstleistungen). Die EWIV-Dienstleistungen werden ausschließlich für Gesellschaften des Zusammenschlusses erbracht, die in der Europäischen Union ansässig sind. Die genannten Tätigkeiten, die von der EWIV zu erbringen wären, werden aktuell von einzelnen Gesellschaften des Konzerns, die in zwölf Staaten ansässig sind, erbracht.

10. Im Ergebnis verursacht nach Auffassung des vorlegenden Gerichts die Nutzung von Dienstleistungen der EWIV durch Gesellschaften des Konzerns, darunter in Polen ansässige Gesellschaften, grundsätzlich keine Änderung des Umfangs der Einkäufe von externen Dienstleistern, die im Rahmen des Konzerns getätigt werden. Die EWIV soll keine Gewinne aus ihrer Tätigkeit erzielen, weil dies gegen Art. 3 der EWIV-Verordnung verstieße, wonach die EWIV nicht den Zweck hat, Gewinn für sich selbst zu erzielen.

11. Vor dem Hintergrund dieses Sachverhalts wandte sich Aviva an den Finanzminister (im Folgenden: Steuerbehörde) mit dem Antrag auf Vornahme einer schriftlichen Auslegung betreffend die Frage, ob die genannte Tätigkeit der (irgendwo in der Union, aber nicht in Polen ansässigen) EWIV gemäß Art. 43 Abs. 1 Nr. 21 des Mehrwertsteuergesetzes von der Mehrwertsteuer befreit sein wird. Insbesondere wollte Aviva wissen, ob die in Polen ansässigen Mitglieder der EWIV, die als Gesellschaften eine wirtschaftliche Tätigkeit im Versicherungswesen ausüben, somit nicht verpflichtet sind, gemäß dem Mechanismus der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für Kosten, die ihnen die EWIV zuweisen wird, die geschuldete Mehrwertsteuer zu berechnen und zu erklären. Nach Ansicht von Aviva ist diese Frage zu bejahen.

12. In dem eine Einzelauslegung enthaltenden Bescheid vom 14. März 2013 erklärte die Steuerbehörde diesen Standpunkt für unzutreffend. Sie stellte fest, dass die letzte der in Art. 43 Abs. 1 Nr. 21 des Mehrwertsteuergesetzes genannten Voraussetzungen für die Befreiung, nämlich die Nichtbeeinträchtigung von Wettbewerbsbedingungen, nicht erfüllt werde.

13. Die Steuerbehörde berief sich auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere auf das Urteil Taksatorringen.⁷ Sie stellte fest, dass im vorliegenden Fall eine reale Gefahr bestehe, dass es zu Wettbewerbsverzerrungen komme. Wende die EWIV eine Befreiung an, so verschaffe sie sich eine privilegierte Marktstellung.

6 Im Sinne der Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (ABl. 1985, L 199, S. 1).

7 Urteil vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

14. In der Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Waszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau, Polen) (im Folgenden: Gericht erster Instanz) beantragte Aviva erfolgreich die Aufhebung des die Auslegung der Steuerbehörde enthaltenden Bescheids. Nach dem Urteil des Gerichts erster Instanz vom 30. Dezember 2013 erfüllt die EWIV alle Bedingungen für die Anwendung der in Art. 43 Abs. 1 Nr. 21 des Mehrwertsteuergesetzes genannten Befreiung. Gegen das Urteil des Gerichts erster Instanz legte die Steuerbehörde Kassationsbeschwerde ein.

IV. Verfahren vor dem Gerichtshof

15. Das nun mit dem Rechtsstreit befasste Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) in Warschau hat dem Gerichtshof am 17. November 2015 die folgenden Fragen gemäß Art. 267 AEUV zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist eine nationale Regelung über die Befreiung eines selbständigen Zusammenschlusses von Personen von der Mehrwertsteuer, die keine Bedingungen oder Verfahren betreffend die Erfüllung der Voraussetzung einer Wettbewerbsverzerrung vorsieht, mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie den Grundsätzen der Effektivität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vereinbar?
2. Nach welchen Kriterien ist zu beurteilen, ob die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Voraussetzung einer Wettbewerbsverzerrung erfüllt ist?
3. Ist es für die Beantwortung der zweiten Frage von Bedeutung, dass der selbständige Zusammenschluss von Personen die Dienstleistungen solchen Mitgliedern erbringt, die den Rechtsordnungen verschiedener Mitgliedstaaten unterliegen?

16. Zu diesen Fragen haben Aviva, die Republik Polen, die Bundesrepublik Deutschland, die Niederlande, das Vereinigte Königreich sowie die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen und sich mit Ausnahme des Vereinigten Königreichs und der Niederlande an der mündlichen Verhandlung vom 7. Dezember 2016 beteiligt.

V. Rechtliche Würdigung

A. Zur zweiten und dritten Vorlagefrage

17. Die zweite und die dritte Frage beziehen sich auf die Tatbestandsmerkmale des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie und werden daher zuerst und zusammen geprüft. Diesbezüglich möchte das vorlegende Gericht im Ergebnis wissen, wie das Tatbestandsmerkmal der fehlenden „Wettbewerbsverzerrung“ und das Tatbestandsmerkmal des „Zusammenschlusses“ auszulegen sind, wenn dieser grenzüberschreitende Dienstleistungen an seine Mitglieder erbringt.

18. Dies bedingt zunächst eine Antwort auf die Frage, ob ein Zusammenschluss von Versicherungsgesellschaften wie Aviva in den sachlichen Anwendungsbereich der Steuerbefreiungsvorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt (dazu unter 1.). Darüber hinaus muss geklärt werden, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie eine grenzüberschreitend wirkende Steuerbefreiungsvorschrift ist (dazu unter 2.) und wie das (negative) Tatbestandsmerkmal der fehlenden „Wettbewerbsverzerrung“ auszulegen ist (dazu unter 3.).

1. Zum sachlichen Anwendungsbereich

a) Wortlaut und Sinn und Zweck

19. Der Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie lässt offen, ob alle oder nur bestimmte Zusammenschlüsse in den sachlichen Anwendungsbereich der Steuerbefreiungsvorschrift fallen. Möglicherweise lässt sich aber aus dem Sinn und Zweck der Steuerbefreiung eine entsprechende Antwort entnehmen.

20. Der hinter Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie stehende Zweck erscheint mir – in Übereinstimmung mit der Auffassung des Generalanwalts Mischo⁸ und der Rechtsprechung des Gerichtshofs selbst⁹ – folgender zu sein: Es soll ein Wettbewerbsnachteil desjenigen, der z. B. wegen mangelnder Unternehmensgröße Leistungen einkaufen muss, im Vergleich zu demjenigen vermieden werden, der die Dienstleistungen durch eigene Angestellte oder im Rahmen einer Mehrwertsteuergruppe erbringen lassen kann.

21. Der durch die Befreiung auszugleichende Wettbewerbsnachteil entsteht folgendermaßen: Wer bestimmte Dienstleistungen steuerfrei anbietet, muss die Mehrwertsteuer aus den Vorleistungen tragen. Ohne die Steuerbefreiung durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie geschähe dies auch dann, wenn er genötigt ist, mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur zusammenzuarbeiten, die Tätigkeiten übernimmt, die zur Erbringung dieser (steuerfreien) Dienstleistungen erforderlich sind. Durch die Erweiterung der Steuerfreiheit auf die gemeinsam erbrachten Vorleistungen erstreckt sich die Steuerfreiheit der Ausgangsleistung auf den gleichen Mehrwert wie bei einem Konkurrenten, der die Vorleistung durch eigene Angestellte erbringen lässt. Damit partizipiert der Endverbraucher von der Steuerbefreiung auch dann, wenn durch einen Zusammenschluss steuerbefreit agierender Unternehmen gewisse Vorleistungen erbracht werden, die unmittelbar in die an ihn erbrachte steuerbefreite Leistung eingeflossen sind. Anders als die Kommission in der mündlichen Verhandlung meinte, widerspricht Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie damit nicht dem Neutralitätsgrundsatz, sondern kompensiert vielmehr Wettbewerbsnachteile von Steuerpflichtigen, die sich ihre Ressourcen teilen.

22. Steuerbefreiungen sind nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eng auszulegen, wobei sich die Auslegung jedoch am Sinn und Zweck und der Wirksamkeit der Vorschrift zu orientieren hat.¹⁰ Wenn der Zweck des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie darin besteht, andere Steuerbefreiungen zu erweitern, dann ist für die Frage, welche Zusammenschlüsse erfasst sein sollen, auf den Zweck der zu erweiternden steuerfreien Tätigkeit der Mitglieder des Zusammenschlusses abzustellen.

23. Versicherungsdienstleistungen sind von der Mehrwertsteuer befreit, weil der Umsatz bereits durch eine Versicherungssteuer belastet ist, die auch vom Konsumenten zu tragen ist.¹¹ Damit wird eine unmittelbare Konkurrenz von zwei Steuerarten bei der *Erbringung der Ausgangsleistung* beseitigt. Für die Beseitigung einer Konkurrenzsituation auf der Ausgangsseite ist eine Steuerbefreiung für Eingangsleistungen wie hier die Leistung der EWIV an Aviva nicht zwingend.

⁸ Schlussanträge des Generalanwalts Mischo in der Rechtssache Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562).

⁹ Urteil vom 11. Dezember 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

¹⁰ Urteile vom 21. März 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, Rn. 23), vom 10. Juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, Rn. 30), vom 14. Juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, Rn. 16), vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C-287/00, EU:C:2002:388, Rn. 47), und vom 28. November 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 25).

¹¹ Urteile vom 25. Februar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 23), und vom 17. Januar 2013, BGZ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 67).

24. Das Gleiche gilt für die Befreiung von Bankdienstleistungen. Deren Zweck sieht der Gerichtshof vor allem darin, dass Schwierigkeiten, die mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Mehrwertsteuer verbunden sind, vermieden werden sollen.¹² Auch dieser Zweck ist für die Befreiung der Vorleistungen nicht einschlägig, da bei Leistungen der EWIV an Aviva für deren steuerfreie Tätigkeit ohnehin kein Vorsteuerabzug in Betracht kommt. Damit stellt sich hier das Abgrenzungsproblem nicht.

b) Systematische Auslegung

25. In systematischer Hinsicht kann festgestellt werden, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie keine allgemeine Vorschrift für alle Steuerbefreiungen wie Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie steht nicht in Kapitel 1 im Titel IX (Steuerbefreiungen) unter der Überschrift „Allgemeine Bestimmungen“.

26. Der Gesetzgeber hat Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vielmehr in Kapitel 2 mit der Überschrift „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“ platziert. Die von Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfassten Steuerbefreiungen wollen den Konsumenten dieser Lieferungen und sonstigen Leistungen aus gemeinwohlpolitischen Gründen von der Mehrwertsteuerbelastung entlasten – sei es, dass die Leistungen typischerweise bedürftigen Personen zugutekommen (z. B. Buchst. g – Sozialfürsorge), sei es, dass die Kosten der existentiellen Gesundheitsbehandlungen nicht verteuert werden (z. B. Buchst. b und c), sei es, um die für eine Gesellschaft notwendige Bildung zu verbilligen (z. B. Buchst. i und j).

27. In Bezug auf diese gemeinwohlorientierten Steuerbefreiungen ist es verständlich, unter bestimmten Umständen auch solche Eingangsleistungen zu befreien, die im Rahmen einer arbeitsteiligen Kooperation durch einen Zusammenschluss solcher Unternehmen erbracht werden und unmittelbar diesen steuerbefreiten Umsätzen dienen. Dies gilt umso mehr, als dass in gemeinwohlorientierten Branchen das Instrumentarium der mehrwertsteuerrechtlichen Gruppe (Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie) seltener Anwendung finden wird.

28. Dem steht – entgegen der Auffassung der Kommission – auch nicht die Entstehungsgeschichte des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie entgegen. Die Einwände der Kommission beziehen sich insofern allein auf eine von der Kommission vorgeschlagene und im Gesetzgebungsverfahren weggefallene Steuerbefreiung für einen Zusammenschluss von Ärzten. Diesen Vorschlag hat der Gesetzgeber nämlich auf die heutige Fassung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie erweitert. Die Erweiterung änderte aber nichts an der systematischen Stellung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie. Diese Position wurde auch durch die Neufassung der Sechsten Richtlinie als Mehrwertsteuerrichtlinie im Jahr 2006 nicht verändert.

29. Offenbar wollte der Gesetzgeber nicht nur Zusammenschlüsse von Ärzten, sondern auch Zusammenschlüsse von Bildungseinrichtungen etc. erfassen. Dass damit auch Zusammenschlüsse von Banken oder Versicherungen erfasst sein sollten, lässt sich der Entstehungsgeschichte aber nicht entnehmen. Auch der Gerichtshof selbst misst der systematischen Stellung der Steuerbefreiungsvorschriften eine auslegungsrelevante Bedeutung bei.¹³

¹² Urteile vom 19. April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, Rn. 24), vom 10. März 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, Rn. 21), und vom 12. Juni 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, Rn. 30).

¹³ Urteil vom 5. Oktober 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, Rn. 32 ff.).

30. Wie die Bundesrepublik Deutschland vorträgt, scheint bis vor wenigen Jahren auch innerhalb der Kommission die Ansicht vorgeherrscht zu haben, dass für den Banken- und Versicherungssektor eine entsprechende Erweiterung der Steuerbefreiung durch den Gesetzgeber eingeführt werden müsse,¹⁴ was – wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung einräumte – vom Rat nicht angenommen wurde. Diese Entscheidung des Gesetzgebers kann bei der systematischen Stellung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht durch eine extensive Auslegung dieser Steuerbefreiungsvorschrift konterkariert werden.¹⁵ Vielmehr muss es dem europäischen Gesetzgeber überlassen bleiben, ob er eine solche Erweiterung der Steuerbefreiung des Art. 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie vornehmen möchte.

31. Dieser Auslegung steht auch nicht das Urteil Taksatorringen¹⁶ entgegen, wenngleich dieses hinsichtlich eines Zusammenschlusses von Versicherungsgesellschaften ergangen ist. Der Gerichtshof wurde dort jedoch nur hinsichtlich der Auslegung des Tatbestandsmerkmals der „Wettbewerbsbeeinträchtigung“ befragt und hat ersichtlich auch nur darauf geantwortet.¹⁷

c) Kein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz

32. Der Versagung der Steuerbefreiung für Zusammenschlüsse von Versicherungen steht nicht der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht entgegen. Zum einen meint der Neutralitätsgrundsatz, dass der Steuerpflichtige (das Unternehmen) als Gehilfe des Steuergläubigers in Gestalt eines Steuereinsammlers von der endgültigen Belastung mit Mehrwertsteuer außerhalb eines privaten Letztverbrauchs zu befreien ist, sofern die unternehmerische Tätigkeit selbst der Erzielung (grundsätzlich) steuerpflichtiger Umsätze dient.¹⁸ Dies ist hier nicht einschlägig. Zum anderen verbietet er, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.¹⁹

33. Die unterschiedliche Behandlung von Zusammenschlüssen außerhalb und innerhalb des Anwendungsbereichs des Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie basiert auf deren dem Gemeinwohl dienender Tätigkeit. Dies ist als Differenzierungskriterium im Hinblick auf den Neutralitätsgrundsatz nicht zu beanstanden.

34. Für eine restriktive Auslegung einer Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzugsrecht spricht auch, dass sie bei näherer Betrachtung den Wettbewerb verfälschen kann. Sie schafft nämlich u.U. einen Anreiz, die eigene Mehrwertsteuervorbelastung durch sogenanntes „Insourcing“, d. h. die Eingliederung von Tätigkeiten in das eigene Unternehmen, zu minimieren, da der Umfang der Steuerbefreiung beim

14 Vgl. nur den Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen in KOM(2007) 747 endgültig – S. 2 und die Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der MwSt-Gruppe gemäß Artikel 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in KOM(2009) 325 endgültig – S. 4.

15 Dies gilt umso mehr, als dass eine erweiternde Auslegung von Steuerbefreiungsvorschriften in der Rechtsprechung des Gerichtshofs gerade abgelehnt wird. Siehe dazu bereits oben in Nr. 22.

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

17 Urteil vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621 Rn. 47 ff.). Gleiches gilt für sein Urteil aus dem Jahr 1989 (Urteil vom 15. Juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246), in dem eine Stiftung die Steuerbefreiung als Zusammenschluss in Anspruch nehmen wollte und der Gerichtshof dies aus anderen Gründen abgelehnt hat. Ob eine Stiftung – als verselbständigte Vermögensmasse – wirklich als Zusammenschluss „von Personen“ bezeichnet werden kann, ist auch mehr als zweifelhaft.

18 Vgl. nur Urteile vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 48), vom 8. Februar 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, Rn. 22), und vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, Rn. 38).

19 Urteile vom 7. September 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, Rn. 20), vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, Rn. 30), und vom 11. Juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, Rn. 22).

Endverbraucher von der Mehrwertsteuervorbelastung des an ihn leistenden Unternehmens abhängt. Dies widerspricht in gewisser Weise dem Grundsatz, dass die Wirtschaftsteilnehmer das Organisationsmodell wählen können, das ihnen wirtschaftlich am besten zusagt, ohne Gefahr zu laufen, dass ihre Umsätze von einer Befreiung ausgeschlossen werden.²⁰

35. Im Ergebnis folgt aus der systematischen Stellung und dem Zweck des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass dieser eng auszulegen ist und auf einen hier vorliegenden Zusammenschluss von Versicherungsunternehmen nicht anwendbar ist.

2. Zur grenzüberschreitenden Wirkung der Steuerbefreiung eines Zusammenschlusses

a) Allgemeines

36. Für den Fall, dass der Gerichtshof anderer Auffassung ist, muss entschieden werden, ob die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auch Dienstleistungen eines grenzüberschreitenden Zusammenschlusses an seine in anderen Mitgliedstaaten (oder Drittstaaten) ansässigen Mitglieder erfasst. Diese Frage stellt sich auch für den Fall, dass der Zusammenschluss selbst in einem Drittstaat ansässig ist.

37. Auf den ersten Blick enthält der Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Beschränkung der Ansässigkeit der Mitglieder des Zusammenschlusses und des Zusammenschlusses selbst auf das Gebiet nur eines Mitgliedstaats.

38. Demgegenüber hat der Gesetzgeber andere Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrem Wirkungsbereich ausdrücklich auf das Gebiet nur eines Mitgliedstaats beschränkt. So kann gemäß Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ein Mitgliedstaat nur „in seinem Gebiet ansässige Personen“ als einen Steuerpflichtigen behandeln. Auch Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht eine derartige Gebietsbeschränkung vor, nach der die Sonderregelung für Kleinunternehmen nicht für einen Steuerpflichtigen gilt, der „nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird“.

39. Im Umkehrschluss könnte daraus gefolgert werden, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie grenzüberschreitende Anwendung finden müsste. Andererseits existieren auch Vorschriften, die explizit auf den grenzüberschreitenden Einsatz des Steuerpflichtigen abstellen (vgl. Art. 148 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie – „Luftfahrtgesellschaften ..., die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind“). Insofern ist diese Wortlautargumentation nicht unbedingt zwingend.

40. Die oben genannte Argumentation widerspricht bei genauerer Betrachtung jedoch der Entstehungsgeschichte (dazu b), der Systematik der Steuerbefreiungen (dazu c), der Wertung des Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie (dazu d) und der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Wettbewerbsklausel (dazu e). Schließlich gebieten auch die Grundfreiheiten keine Erstreckung der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auf einen grenzüberschreitenden Zusammenschluss (dazu f). Außerdem würde sie ein Ausnutzen der unterschiedlichen Steuersätze bzw. Besteuerungssysteme (dazu g) ermöglichen.

²⁰ Urteil vom 4. Mai 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, Rn. 68), vom 21. Juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, Rn. 35), und vom 3. April 2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, Rn. 28).

b) Historische Systematik der Steuerbefreiung

41. Auf den ersten Blick ist eine Einschränkung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auf nicht grenzüberschreitende Zusammenschlüsse nicht erkennbar. Ein Blick in die Vorgängervorschrift – die Sechste Richtlinie²¹ – erklärt aber, warum eine solche Einschränkung anders als bei Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht im Wortlaut zu finden ist.

42. In der Vorgängervorschrift zur Mehrwertsteuerrichtlinie war die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie in Art. 13 der Sechsten Richtlinie geregelt. Dieser erfasst ausweislich der Überschrift nur „Steuerbefreiungen im Inland“. Nach dem dritten Erwägungsgrund wurden mit Erlass der Mehrwertsteuerrichtlinie lediglich die Struktur und der Wortlaut neu gefasst, ohne dass jedoch inhaltliche Änderungen des geltenden Rechts vorgenommen werden sollten. Dennoch erfolgten inhaltliche Änderungen sind in den Bestimmungen über die Umsetzung und das Inkrafttreten der Richtlinie erschöpfend aufgeführt. Zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie findet sich diesbezüglich nichts.

43. Daher kann unter Berücksichtigung der Sechsten Richtlinie davon ausgegangen werden, dass eine Steuerbefreiung im Inland auch nur Leistungen von im Inland ansässigen Zusammenschlüssen bezüglich ihrer inländischen Mitglieder erfasst.

c) Systematik der Steuerbefreiungen in der Mehrwertsteuerrichtlinie

44. Für diese einschränkende Auslegung spricht auch die Systematik der Steuerbefreiungen in Titel IX der Mehrwertsteuerrichtlinie. Insofern enthalten erst die Kapitel 4 bis 8 und 10 die speziellen Steuerbefreiungen für grenzüberschreitende Umsätze. Insbesondere sind grenzüberschreitende Dienstleistungen (die der Beförderung) explizit in Kapitel 7 geregelt.

45. Auch diese Systematik spricht dagegen, dass die Erweiterung der Steuerbefreiungsvorschriften durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auf einen grenzüberschreitenden Zusammenschluss Anwendung findet. Dies gilt insbesondere, wenn nicht nur die Steuerbefreiungen des Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie erweitert werden sollten (dazu oben, Nrn. 19 ff.).

d) Wertungswiderspruch zu Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie

46. Darüber hinaus würde eine weite Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie zu einem Wertungswiderspruch zu der Regelung des Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie führen. Diese erlaubt den Mitgliedstaaten, in „[ihrem] Gebiet ansässige Personen“, die über einen Zusammenschluss in einer bestimmten Art „eng miteinander verbunden sind“, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.

47. Wenn zwei Unternehmen sich zu einem Zusammenschluss dergestalt zusammenschließen, dass einer mehrheitlich an dem Zusammenschluss beteiligt ist, dann würde bei Dienstleistungen des Zusammenschlusses an diesen Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht grenzüberschreitend wirken. Demgegenüber würde die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie grenzüberschreitend eingreifen. Die Regelung, die an die Art des Zusammenschlusses geringere Anforderungen stellt, hätte eine grenzüberschreitende Mehrwertsteuerbefreiung zur Folge, die Regelung, die engere Voraussetzungen verlangt, aber nicht.

²¹ Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1).

48. Dieser Wertungswiderspruch lässt sich nur auflösen, wenn auch die Wirkungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auf einen Mitgliedstaat beschränkt werden, was voraussetzt, dass der Zusammenschluss und das Mitglied, an das eine Dienstleistung erbracht wird, im gleichen Mitgliedstaat ansässig sind.

49. In beiden Fällen liegt die gleiche Überlegung zugrunde. Durch die Beschränkung auf das eigene Gebiet wird erreicht, dass nicht ein Mitgliedstaat die territoriale Besteuerungshoheit des anderen Mitgliedstaats beschneidet, in dem eine Organschaft erlaubt bzw. ein entsprechender Zusammenschluss angenommen wird, dessen Voraussetzungen der andere Mitgliedstaat nur schwer überprüfen kann. Zugleich wird sichergestellt, dass es nicht zu widersprechenden Entscheidungen der unterschiedlichen Finanzverwaltungen kommt.

e) Beurteilung der fehlenden Wettbewerbsbeeinträchtigungen

50. Auch die Tatsache, dass die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie ausweislich ihres Wortlauts nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen darf, spricht für eine territoriale Begrenzung der Steuerbefreiung auf einen Mitgliedstaat.

51. Insofern musste der Gerichtshof bereits zu Art. 13 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Urteil *Isle of Wight Council* die ausdrücklich gestellte Frage beantworten, ob der Begriff „Wettbewerbsverzerrungen“ mit Bezug auf einen lokalen Markt im Besonderen oder auf das gesamte Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates zu bestimmen ist. Er hat die Frage dahin gehend beantwortet, dass sich die Beurteilung der Wettbewerbsverzerrungen nicht auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht.²²

52. Er begründet dies damit,²³ dass die Überwachung vieler lokaler Märkte eine systematische Neubewertung auf der Grundlage oft komplexer wirtschaftlicher Analysen der Wettbewerbsbedingungen voraussetze, deren Ermittlung sich als besonders schwierig erweisen könne, da die Grenzen dieser Märkte nicht unbedingt mit der örtlichen Zuständigkeit der lokalen Behörden zusammenfallen. Diese Situation berge dann die Gefahr einer Beeinträchtigung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Rechtssicherheit.

53. Zu einer grenzüberschreitenden Beurteilung des Vorliegens von Wettbewerbsverzerrungen in verschiedenen Mitgliedstaaten (oder gar weltweit) sind die Finanzverwaltungen allerdings noch weniger in der Lage als zu einer Beurteilung mehrerer lokaler Märkte in dem eigenen Staat. Insofern ist der Ansatz des Gerichtshofs zu Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie übertragbar.

54. Wenn aber Wettbewerbsverzerrungen – ob nach Art. 13 oder nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie – durch die Finanzbehörden nur bezüglich des eigenen Mitgliedstaats zu beurteilen sind, dann kann ein Zusammenschluss prinzipiell auch nur hinsichtlich seiner im gleichen Staat belegenen Mitglieder daraufhin überprüft werden, ob die steuerfreie Erbringung von Dienstleistungen an diese nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

55. Die gleichen Probleme stellen sich – worauf die Bundesrepublik Deutschland in der mündlichen Verhandlung auch hingewiesen hat – für alle weiteren Tatbestandsmerkmale. Ob z. B. die Leistungen für unmittelbare Zwecke der steuerfreien Tätigkeit der Mitglieder erbracht wurden, müssten sowohl der Mitgliedstaat, in dem das Mitglied des Zusammenschlusses sitzt, als auch der Mitgliedstaat, in dem sich der Zusammenschluss befindet, entscheiden. Die Gefahr sich widersprechender Entscheidungen ist hier nicht von der Hand zu weisen.

²² Urteil vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council* u. a. (C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 53).

²³ Urteil vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council* u. a. (C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 49 ff.).

56. Da bei der Schaffung der Steuerbefreiungsvorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie das jetzige Amtshilfesystem innerhalb der Union kaum etabliert war, kann auch nicht unterstellt werden, dass der Gesetzgeber aufgrund der jetzt bestehenden Möglichkeiten zur Amtshilfe innerhalb der Union einen solchen grenzüberschreitend agierenden Zusammenschluss gemeint haben kann. Unabhängig davon löst das EU-Amtshilfesystem jedenfalls bei Drittstaatenkonstellationen (dazu unten, Nrn. 62 ff.) das Problem nicht.

f) Berücksichtigung der Grundfreiheiten bei der Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie

57. Diese enge Auslegung gerät auch nicht in Konflikt mit den Grundfreiheiten. Da ein Unionsrechtsakt wie die Mehrwertsteuerrichtlinie so weit wie möglich im Einklang mit dem Primärrecht auszulegen ist,²⁴ sind auch diese bei der Auslegung zu berücksichtigen. Eine Beschränkung der Grundfreiheiten kann nur durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. Außerdem muss sie geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.²⁵

58. Die hier möglicherweise vorliegende Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit ist wie die territoriale Beschränkung der Wirkungen einer Mehrwertsteuergruppe im Sinne des Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie aus Gründen der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten²⁶ gerechtfertigt. Darüber hinaus rechtfertigt auch das Erfordernis, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten,²⁷ eine möglicherweise vorliegende Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit.

59. Solange im Anwendungsbereich des Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Leistungsort in einem anderen Mitgliedstaat liegen kann, der eine Mehrwertsteuergruppe nicht haben muss, solange kann die Wirkung der Mehrwertsteuergruppe nicht über die territorialen Grenzen der Mitgliedstaaten ausgedehnt werden, soll nicht das Mehrwertsteueraufkommen in dem anderen Mitgliedstaat negativ beeinträchtigt werden.

60. Gleiches gilt im Anwendungsbereich des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie. Solange die Finanzbehörde im jeweiligen Mitgliedstaat das Vorliegen einer Wettbewerbsverzerrung und die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen nur im eigenen Mitgliedstaat beurteilen kann, ist sie von der Beurteilung dieser Tatbestandsvoraussetzungen durch einen anderen Mitgliedstaat abhängig. Dann kann aber die Wirkung der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht auf einen grenzüberschreitenden Zusammenschluss erstreckt werden, soll nicht das Mehrwertsteueraufkommen in dem einen Mitgliedstaat durch einen anderen Mitgliedstaat beeinflusst werden können.

61. Hinzukommt die Tatsache, dass ausweislich des Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine korrekte und einfache Anwendung dieser Steuerbefreiungsvorschrift gewährleistet werden soll. Letzteres ist aber *de facto* ausgeschlossen, wenn entweder eine Finanzbehörde die Wettbewerbsbeeinträchtigung global bzw. unionsweit beurteilen müsste bzw. wenn mehrere

24 Urteile vom 19. November 2009, Sturgeon u. a. (C-402/07 und C-432/07, EU:C:2009:716, Rn. 48), vom 16. September 2010, Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, Rn. 43), und vom 15. Februar 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Urteile vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 42), vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, Rn. 47), und vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 35).

26 Zu diesem Rechtfertigungsgrund siehe nur Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 45 und 46), vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 48), vom 21. Mai 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, Rn. 47), und vom 21. Januar 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, Rn. 60).

27 Urteile vom 26. Oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 57), und vom 27. Januar 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 52).

Finanzbehörden – womöglich sich gegenseitig widersprechend – unterschiedliche Beurteilungen vornehmen. Letzteres würde gerade Wettbewerbsbeeinträchtigungen hervorrufen.²⁸ Insofern sprechen auch die erheblichen praktischen Schwierigkeiten der Anwendung und Kontrolle gegen eine weite Auslegung²⁹ der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie.

g) Drittstaaten- und Steuersatzproblematik

62. Abgesehen davon führt eine extensive Auslegung des Begriffs „Zusammenschluss“ zu einem recht einfach einzurichtenden Steueroptimierungsmodell insbesondere für weltweit agierende Konzerne. Diese müssten nur mit ihren in Europa agierenden Unternehmen einen Zusammenschluss mit Sitz in einem Drittstaat ohne Mehrwertsteuer (hier bieten sich die Vereinigten Staaten an) gründen, der sämtliche Dienstleistungen von Dritten, die bisher aus Europa mit Mehrwertsteuer belastet bezogen wurden, bezieht, ohne dass von einer rein künstlichen Gestaltung gesprochen werden kann.

63. Da der Leistungsort dann in der Regel in den Vereinigten Staaten liegen würde und diese keine Mehrwertsteuer kennen, wäre ein solcher Vorgang nicht steuerbar und nicht mit Mehrwertsteuer belastet. Der Zusammenschluss würde dann diese eingekauften Dienstleistungen an seine Mitglieder gegen reinen Kostenersatz weiterleiten. Der Ort dieser Leistungen läge dann zwar in den jeweiligen Mitgliedstaaten. Die Leistung wäre dort aber wegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerbefreit. Unabhängig von der Frage, wie die betroffenen Mitgliedstaaten die fehlende Wettbewerbsbeeinträchtigung oder die anderen Tatbestandsmerkmale in diesen Fall prüfen können sollten (dazu oben, Nrn. 50 ff.), könnte ohne viel Aufwand das unionsweite Mehrwertsteueraufkommen reduziert werden. Mittels einer Mehrwertsteuergruppe nach Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie (dazu oben Nrn. 46 ff.) wäre ein solches Ergebnis dagegen nicht zu erreichen gewesen.

64. Selbst wenn die Wirkung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie teleologisch auf Zusammenschlüsse im Gebiet der Union begrenzt werden würde, würden alle Zusammenschlüsse in dem Land mit dem niedrigsten Mehrwertsteuersatz angesiedelt werden können, um die Mehrwertsteuervorbelastung am effektivsten zu minimieren. Eine ähnliche Problematik hat den Gesetzgeber veranlasst, für sogenannte Versandhändler in Art. 34 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Schwellenwertregelung einzuführen, um zu verhindern, dass sich alle Versandhändler in dem Land mit dem niedrigsten Mehrwertsteuersatz ansiedeln.³⁰ Dass er bei Dienstleistungen von und an selbständige Zusammenschlüsse demgegenüber ein solches Ergebnis in Kauf nehmen wollte, kann kaum unterstellt werden.

h) Ergebnis

65. Im Ergebnis ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auch unter Berücksichtigung der Grundfreiheiten eng dahin gehend auszulegen, dass nur Dienstleistungen eines Zusammenschlusses an seine im (gleichen) Gebiet eines Mitgliedstaats gelegenen Mitglieder von der Steuerbefreiung erfasst werden.

28 Dies zeigt sich, wenn in einem Land ein Vorsteuerabzug des Zusammenschlusses erfolgt, weil die Steuerbefreiung verneint wird, da entsprechende Wettbewerbsverzerrungen angenommen werden. Demgegenüber wird in dem Mitgliedstaat des Leistungsempfängers aufgrund der Steuerschuldverlagerung auf das Mitglied des Zusammenschlusses von einer Steuerfreiheit ausgegangen, da hier keine Wettbewerbsverzerrungen gesehen werden.

29 Siehe dazu in anderer Sache auch schon meine Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen VDP Dental Laboratory und Staatssecretaris van Financiën (C-144/13, C-154/13 und C-160/13, EU:C:2014:2163, Rn. 60), zur Rechtfertigung der Einschränkung der Grundfreiheiten im Rahmen der Kleinunternehmerregelung siehe auch Urteil vom 26. Oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 57 ff.) – Rechtfertigung der Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit, um die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten.

30 Der Ort einer Lieferung an Endverbraucher ist in der Regel dort, wo die Versendung beginnt (Ursprungsland), und unterliegt damit eigentlich diesem Steuersatz. Ab der Erreichung gewisser Schwellen sieht die Mehrwertsteuerrichtlinie daher eine abweichende Ortsbestimmung in das Bestimmungsland vor, um den oben genannten Effekt zu verhindern.

3. Zur Auslegung der fehlenden Wettbewerbsverzerrung

66. Sofern der Gerichtshof hingegen der Meinung ist, dass auch grenzüberschreitende Zusammenschlüsse von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie erfasst werden, bliebe noch zu klären, nach welchen Kriterien zu beurteilen ist, wann es an einer Wettbewerbsverzerrung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie fehlt.

67. Wie der Gerichtshof ausgeführt hat,³¹ soll mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie ein *Wettbewerbsnachteil* im Vergleich zu demjenigen kompensiert werden, der diese Dienstleistungen (des Zusammenschlusses) durch eigene Angestellte oder im Rahmen einer Mehrwertsteuergruppe erbringen lässt. Wenn aber ein Wettbewerbsnachteil durch diese Steuerbefreiung kompensiert werden soll, dann kann die Gewährung der Steuerbefreiung nicht zugleich zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Die Wettbewerbsklausel des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt daher wenig Sinn³² und muss folglich sehr restriktiv ausgelegt werden.

68. Einen Ansatzpunkt für eine solch restriktive Auslegung bietet die Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach die Feststellung der Wettbewerbsverzerrung erfordert,³³ dass eine reale Gefahr besteht, dass die Befreiung für sich genommen unmittelbar oder in der Zukunft zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Hierfür soll zu prüfen sein, ob sich der Zusammenschluss auch ohne die Steuerbefreiung der Kundschaft seiner Mitglieder sicher sein kann.³⁴

69. Mitglieder eines Zusammenschlusses schließen sich in der Regel immer nur dann zusammen, wenn sie sich sicher sind, dass die Mitglieder die Leistungen des Zusammenschlusses auch abnehmen werden. Dies ist wohl der eigentliche Grund einer entsprechenden Kooperation. Daher läuft diese Auslegung im Ergebnis darauf hinaus, dass grundsätzlich davon auszugehen ist, dass die Bildung eines Zusammenschlusses nicht zu einer Verzerrung des Wettbewerbs im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie führt.

70. Das Tatbestandsmerkmal der fehlenden Wettbewerbsverzerrung dient dabei der Vermeidung von Missbräuchen (vgl. Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie). Die Steuerbefreiung darf insbesondere nicht zweckwidrig angewendet werden. Letztendlich hat dies das nationale Gericht zu beurteilen, dem aber im Sinne einer uniformen Anwendung Kriterien an die Hand zu geben sind.

71. Indizien für eine zweckwidrige Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie können sein, dass der Zusammenschluss die gleichen Dienstleistungen entgeltlich an Nichtmitglieder erbringt und insoweit – unter Ausnutzung von Synergieeffekten – auf dem Markt agiert. Hier kann eine entsprechend reale Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung bestehen. Ein weiteres Indiz kann sein, wenn allein die Optimierung der Mehrwertsteuervorbelastung (Schaffung eines Wettbewerbsvorteils durch Verlagerung von externen beliebigen Leistungen auf einen Zusammenschluss) im Vordergrund steht und nicht die gegenseitige Kooperation zur Vermeidung eines Wettbewerbsnachteils. Ebenso kann ein Indiz sein, dass der Zusammenschluss keine eigens auf die Bedürfnisse seiner Mitglieder zugeschnittenen Dienstleistungen erbringt, so dass diese ohne Weiteres auch von anderen angeboten werden könnten.

31 Urteil vom 11. Dezember 2008, Stichting Centraal (C-407/071, EU:C:2008:713, Rn. 37), und Schlussanträge des Generalanwalts Mischo in der Rechtssache Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, Nr. 118).

32 In diesem Sinne bereits die Schlussanträge des Generalanwalts Mischo in der Rechtssache Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, Nrn. 125 ff.) – „muss man feststellen, dass er [der Markt] sich recht eigentümlich darstellt“.

33 Siehe das Urteil vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, Rn. 64).

34 Vgl. Urteil vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, Rn. 59), und Schlussanträge des Generalanwalts Mischo in der Rechtssache Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, Nrn. 131 ff.).

4. Ergebnis

72. Im Hinblick auf die zweite und die dritte Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass die nationale Steuerbefreiung auf solche Zusammenschlüsse von Steuerpflichtigen begrenzt ist, die nach Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerfreie Umsätze ausführen. Dabei kann davon ausgegangen werden, dass Dienstleistungen eines Zusammenschlusses im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Ein selbständiger Zusammenschluss von Personen kann allerdings steuerbefreite Dienstleistungen nur solchen Mitgliedern erbringen, die der gleichen, nämlich seiner, Rechtsordnung unterliegen.

B. Zur ersten Vorlagefrage

73. Die Republik Polen hat den Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie fast identisch übernommen. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der nationale Gesetzgeber zusätzlich weitere Bedingungen oder Verfahren zur Beurteilung des Fehlens oder Vorliegens einer Wettbewerbsverzerrung vorsehen muss. Es geht um eine mögliche Pflicht zur weiteren Konkretisierung über den Wortlaut einer Richtlinienbestimmung hinaus. Das vorlegende Gericht begründet seine Frage mit einer eventuell vorliegenden Verletzung der Grundsätze der Effektivität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes.

1. Unmittelbare Anwendbarkeit von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie

74. Eine weiter gehende Konkretisierungspflicht setzt einen Umsetzungsspielraum des Mitgliedstaats voraus. Während die Bundesrepublik Deutschland eine solche Pflicht aufgrund der fehlenden Genauigkeit und Unbedingtheit des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie bejaht, verneint das Vereinigte Königreich einen Umsetzungsspielraum, weil Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie unmittelbar anwendbar ist.

75. Wie ich bereits in den Schlussanträgen in der Sache DNB Banka ausgeführt habe,³⁵ ist das (negative) Tatbestandsmerkmal „Wettbewerbsverzerrung“ „lediglich“ ein unbestimmter Rechtsbegriff, der dem nationalen Gesetzgeber keinen *abstrakten* Regelungsspielraum eröffnet. Die Bestimmung ist auch hinreichend genau, um dem Grundsatz der Rechtssicherheit zu genügen, da „sie in unzweideutigen Worten eine Verpflichtung festlegt“.³⁶

76. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie genügt damit dem Bestimmtheitsgebot und ist – wie ich auch in den Schlussanträgen in der Sache DNB Banka ausführlich begründet habe³⁷ – hinreichend genau und unbedingt, um unmittelbare Wirkung zu entfalten.³⁸

³⁵ Aktenzeichen beim Gerichtshof: C-326/15 (Rn. 17 ff.).

³⁶ Vgl. insoweit die Urteile vom 23. Februar 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava u. a. (C-236/92, EU:C:1994:60, Rn. 10), vom 17. September 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio u. a. (C-246/94 bis C-249/94, EU:C:1996:329, Rn. 19), vom 29. Mai 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, Rn. 33), und vom 1. Juli 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, Rn. 45).

³⁷ Aktenzeichen beim Gerichtshof: C-326/15 (Rn. 17 ff.).

³⁸ Vgl. Urteil vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, Rn. 58 bis 65).

2. Notwendigkeit weiterer Umsetzungsakte?

77. Mit der fast identischen Übernahme des unmittelbar wirkenden Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie in das nationale Recht ist die Republik Polen auf den ersten Blick ihrer Umsetzungspflicht nachgekommen. Allerdings stellt das nationale Gesetz ähnlich wie die Mehrwertsteuerrichtlinie selbst lediglich darauf ab, dass die Steuerbefreiung keine Beeinträchtigung der Wettbewerbsbedingungen zur Folge hat. Dies lässt das vorlegende Gericht daran zweifeln, ob nicht der Mitgliedstaat in Ausübung seiner Umsetzungspflicht weitere konkrete Kriterien in das Gesetz hätte aufnehmen müssen.

78. Diesen Bedenken kann ich mich jedoch nicht anschließen. Insoweit kann darauf verwiesen werden, dass der Gerichtshof im Zusammenhang mit Art. 13 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der auch auf das Fehlen einer Wettbewerbsverzerrung abstellt und auch unmittelbar anwendbar ist,³⁹ eine weiter gehende Umsetzungspflicht bereits mehrfach verneint hat. Insbesondere hat der Gerichtshof diesbezüglich bereits explizit entschieden, dass der Mitgliedstaat keine zusätzlichen Voraussetzungen im nationalen Umsetzungsgesetz regeln muss. Ein Mitgliedstaat kann vielmehr die Rechtsetzungstechnik wählen, die ihm am geeignetsten erscheint. So kann er sich z. B. darauf beschränken, die in der Richtlinie enthaltene Formulierung oder einen gleichwertigen Ausdruck in das nationale Recht zu übernehmen.⁴⁰

79. Gleiches gilt meines Erachtens auch für die Steuerbefreiung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie. Wie ich in den Schlussanträgen in der Sache DNB Banka ausgeführt habe,⁴¹ ist die Steuerbefreiung hinreichend bestimmt und unbedingte und damit unmittelbar anwendbar. Die Republik Polen hat die Vorschrift auch entsprechend umgesetzt. Ob eine etwas konkretere Umsetzung aus Sicht des Rechtsanwenders womöglich wünschenswerter gewesen wäre, ist dann irrelevant.

80. Daher kann der Republik Polen nicht vorgeworfen werden, dass sie keine weiter gehenden Konkretisierungen zur Bestimmung einer fehlenden Wettbewerbsverzerrung in ihr nationales Recht aufgenommen hat. Dies gilt insbesondere, weil sie sich mit jeder weiteren Konkretisierung einer unmittelbar geltenden Richtlinie der erhöhten Gefahr eines Verstosses gegen die Richtlinie aussetzt und ein Vertragsverletzungsverfahren riskiert.

81. Daher ist dem vorlegenden Gericht zu antworten, dass eine nationale Regelung wie die vorliegende, die keine Bedingungen oder Verfahren betreffend die Erfüllung der Voraussetzung einer Wettbewerbsverzerrung vorsieht, mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. f in Verbindung mit Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie den unionsrechtlichen Grundsätzen der Effektivität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vereinbar ist.

VI. Entscheidungsvorschlag

82. Somit schlage ich vor, auf die Fragen des Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) in Warschau wie folgt zu antworten:

Es ist davon auszugehen, dass die nationale Steuerbefreiung insoweit auf solche Zusammenschlüsse von Steuerpflichtigen begrenzt ist, die nach Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerfreie Umsätze ausführen. Zusammenschlüsse von Versicherungsunternehmen fallen damit nicht in den Anwendungsbereich des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie.

³⁹ Vgl. Urteile vom 17. Oktober 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino u. a.* (231/87 und 129/88, EU:C:1989:381, Rn. 32 und 33), sowie vom 8. Juni 2006, *Feuerbestattungsverein Halle* (C-430/04, EU:C:2006:374, Rn. 31), zu Art 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie.

⁴⁰ So ausdrücklich Urteile vom 17. Oktober 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino u. a.* (231/87 und 129/88, EU:C:1989:381, Rn. 18 und 23), vom 15. Mai 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino u. a.* (C-4/89, EU:C:1990:204, Rn. 14), und vom 14. Dezember 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, Rn. 31).

⁴¹ Aktenzeichen beim Gerichtshof: C-326/15 (Rn. 17 ff.).

1. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie steht einer nationalen Regelung nicht entgegen, die keine Bedingungen oder Verfahren betreffend die Erfüllung der Voraussetzung einer Wettbewerbsverzerrung vorsieht.
2. In der Regel ist davon auszugehen, dass Dienstleistungen eines Zusammenschlusses im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Dieses Tatbestandsmerkmal ist restriktiv im Sinne einer Vorschrift zur Missbrauchsvermeidung auszulegen.
3. Der selbständige Zusammenschluss von Personen kann steuerbefreite Dienstleistungen nur solchen Mitgliedern erbringen, die der gleichen, nämlich seiner, Rechtsordnung unterliegen.