



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MELCHIOR WATHELET
vom 5. April 2017¹

Rechtssache C-616/15

**Europäische Kommission
gegen**

Bundesrepublik Deutschland

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Steuerwesen – Mehrwertsteuer – Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG – Befreiung von Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen an ihre Mitglieder erbringen, von der Mehrwertsteuer – Beschränkung auf selbständige Zusammenschlüsse, deren Mitglieder eine begrenzte Anzahl von Berufen ausüben“

1. Mit der vorliegenden Klage beantragt die Europäische Kommission, festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG² verstoßen hat, dass sie die Mehrwertsteuerbefreiung auf Zusammenschlüsse beschränkt, deren Mitglieder eine begrenzte Anzahl von Berufen ausüben. Die Frage der Auslegung dieser Bestimmung wird auch in den gegenwärtig beim Gerichtshof anhängigen Rechtssachen Kommission/Luxemburg (C-274/15), DNB Banka (C-326/15) und Aviva (C-605/15) aufgeworfen.

I. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

1. Sechste Richtlinie 77/388/EWG

2. Art. 13 Teil A der Richtlinie 77/388/EWG³ bestimmte:

„(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

¹ Originalsprache: Französisch.

² Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

³ Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie), wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2007 durch die Mehrwertsteuerrichtlinie aufgehoben und ersetzt.

- b) die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;
- c) die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden;

...

- f) die Dienstleistungen, die die selbständigen 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 Wettbewerbsverzerrungen führt;

...“

3. Art. 28 Abs. 3 und 4 dieser Richtlinie bestimmte:

„(3) Während der in Absatz 4 genannten Übergangszeit können die Mitgliedstaaten

- a) die in Anhang E aufgeführten nach Artikel 13 oder 15 befreiten Umsätze weiterhin besteuern;

...

(4) Die Übergangszeit wird zunächst auf fünf Jahre, beginnend mit dem 1. Januar 1978, festgelegt. Spätestens sechs Monate vor Ende dieses Zeitraums – und später je nach Bedarf – überprüft der Rat an[h]and eines Berichts der Kommission die Lage, die sich durch die in Absatz 3 aufgeführten Abweichungen ergeben hat, um auf Vorschlag der Kommission einstimmig über die vollständige oder teilweise Abschaffung dieser Abweichungen zu entscheiden.“

4. Anhang E („Liste der in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a) vorgesehenen Umsätze“) sah vor:

....

3. in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f) bezeichnete Umsätze, mit Ausnahme der Umsätze von Zusammenschlüssen Angehöriger ärztlicher oder arztähnlicher Heilberufe;

...“

2. Achtzehnte Richtlinie 89/465/EWG

5. In den Erwägungsgründen der Achtzehnten Richtlinie 89/465/EWG⁴ heißt es:

„Artikel 28 Absatz 3 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, zuletzt geändert durch die Akte über den Beitritt Spaniens und Portugals, ermöglicht den Mitgliedstaaten während einer Übergangszeit einige Abweichungen vom normalen gemeinsamen Mehrwertsteuersystem. Diese Übergangszeit wurde ursprünglich auf fünf Jahre festgesetzt. Der Rat hat sich verpflichtet, vor Ablauf dieses Zeitraums auf Vorschlag der Kommission über die vollständige oder teilweise Abschaffung dieser Abweichungen zu entscheiden.

Viele dieser Ausnahmen verursachen im Rahmen des Systems der eigenen Mittel der Gemeinschaften Schwierigkeiten bei der Berechnung der in der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 des Rates vom 29. Mai 1989 über die endgültige einheitliche Regelung für die Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel vorgesehenen Ausgleichsleistungen. Um ein besseres Funktionieren dieses Systems zu gewährleisten, sollten die Ausnahmeregelungen aufgehoben werden.

Dies wird auch dazu beitragen, das Mehrwertsteuersystem auf Gemeinschaftsebene neutraler zu gestalten.

Einige dieser Ausnahmen sollten ab 1. Januar der Jahre 1990, 1991, 1992 bzw. 1993 aufgehoben werden.

...“

6. Art. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Die Richtlinie 77/388/EWG wird wie folgt geändert:

1. In Anhang E werden die unter den Nummern 1, 3 bis 6, 8, 9, 10, 12, 13 und 14 genannten Umsätze mit Wirkung vom 1. Januar 1990 gestrichen.

...“

3. Mehrwertsteuerrichtlinie

7. Die Erwägungsgründe 1 und 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie lauten:

„(1) Die Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage wurde mehrfach erheblich geändert. Anlässlich neuerlicher Änderungen empfiehlt sich aus Gründen der Klarheit und Wirtschaftlichkeit eine Neufassung.

...

⁴ Richtlinie des Rates vom 18. Juli 1989 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Aufhebung bestimmter in Artikel 28 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie vorgesehener Ausnahmeregelungen (ABl. 1989, L 226, S. 21).

(3) Im Einklang mit dem Grundsatz besserer Rechtsetzung sollten zur Gewährleistung der Klarheit und Wirtschaftlichkeit der Bestimmungen die Struktur und der Wortlaut der Richtlinie neu gefasst werden; dies sollte jedoch grundsätzlich nicht zu inhaltlichen Änderungen des geltenden Rechts führen. Einige inhaltliche Änderungen ergeben sich jedoch notwendigerweise im Rahmen der Neufassung und sollten dennoch vorgenommen werden. Soweit sich solche Änderungen ergeben, sind sie in den Bestimmungen über die Umsetzung und das Inkrafttreten der Richtlinie erschöpfend aufgeführt.“

8. Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.“

9. Art. 132 Abs. 1 in Titel IX Kapitel 2 („Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“) der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

- a) von öffentlichen Posteinrichtungen erbrachte Dienstleistungen und dazugehörige Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme von Personenbeförderungs- und Telekommunikationsdienstleistungen;
- b) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;
- c) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arzttähnlichen Berufe durchgeführt werden;
- d) Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch;
- e) Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker;
- f) Dienstleistungen, die selbstständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;

...“

B. Deutsches Recht

10. Der Zweite Abschnitt („Steuerbefreiungen und Steuervergütungen“) des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) enthält in § 4 eine Liste der Dienstleistungen, die von der Umsatzsteuer befreit sind. Nach § 4 Nr. 14 UStG in der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung sind von der Steuer befreit:

- „a) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden. ...;
- b) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden. ...;
- ...
- d) sonstige Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Buchstabe a bezeichneten Berufe oder Einrichtungen im Sinne des Buchstaben b sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der Tätigkeiten nach Buchstabe a oder Buchstabe b verwendet werden und die Gemeinschaft von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert;

...“

II. Vorverfahren

11. Mit Aufforderungsschreiben vom 23. November 2009 machte die Kommission die Bundesrepublik Deutschland auf Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit der deutschen Vorschriften mit der Mehrwertsteuerrichtlinie hinsichtlich der Befreiung von der Mehrwertsteuer von Dienstleistungen aufmerksam, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen (im Folgenden: Zusammenschlüsse), die selbst 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.

12. Die Kommission führte in diesem Schreiben aus, dass das deutsche Recht (hier: § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG) die Befreiung auf Leistungen von Zusammenschlüssen beschränke, deren Mitglieder bestimmte heilberufliche Tätigkeiten oder Berufe (nämlich die in § 4 Nr. 14 Buchst. a und b UStG aufgeführten) ausübten, während die Mehrwertsteuerrichtlinie die fragliche Befreiung nicht auf Zusammenschlüsse von bestimmten Berufsgruppen beschränke, sondern sie für alle selbständigen Zusammenschlüsse von Personen vorsehe, sofern diese Personen von der Steuer befreit oder für die von ihnen ausgeübte Tätigkeit nicht Steuerpflichtige seien. Daher stehe das deutsche Umsatzsteuerrecht nicht im Einklang mit den Vorgaben der Mehrwertsteuerrichtlinie.

13. Die Bundesrepublik Deutschland beantwortete das Aufforderungsschreiben mit einer Mitteilung vom 22. März 2010. Darin bestätigte sie, dass die deutsche Regelung eine Steuerbefreiung für Leistungen von Zusammenschlüssen tatsächlich nur gewähre, sofern es sich um Zusammenschlüsse von Ärzten oder Angehörigen artzähnlicher Berufe sowie von Krankenhäusern oder krankenhaushähnlichen Einrichtungen handele. Diese Beschränkung sei dadurch gerechtfertigt, dass es dem nationalen Gesetzgeber zustehe, zu prüfen, welche Berufsgruppen in den Genuss dieser Befreiung kommen sollen, ohne dass es zu einer Wettbewerbsverzerrung komme. Eine Prüfung durch den deutschen Gesetzgeber habe ergeben, dass eine Befreiung nur für den Gesundheitssektor gerechtfertigt sei.

14. Am 7. April 2011 richtete die Kommission eine mit Gründen versehene Stellungnahme an die deutsche Regierung. Darin äußerte sie Zweifel an der These der Bundesrepublik Deutschland, wonach nur heilberufliche Tätigkeiten und Berufe in den Genuss der Steuerbefreiung kommen könnten, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Das Gesetzgebungsverfahren in der Union zeige, dass mit der Mehrwertsteuerrichtlinie gerade beabsichtigt werde, die Steuerbefreiung auf Zusammenschlüsse auszudehnen, die auch andere Personengruppen erfasse. Außerdem hätten deutsche Gerichte mehrmals den Anwendungsbereich der Befreiung auf andere als die im deutschen Umsatzsteuerrecht aufgezählten Berufsgruppen erstrecken müssen.

15. Es sei auch nicht verständlich, aufgrund welcher Umstände der deutsche Gesetzgeber anhaltende Wettbewerbsverzerrungen für den Fall erkenne, dass die Befreiung neben den Heilberufen, für die sie bereits gelte, allen Wirtschaftsbereichen Deutschlands gewährt werde. Die Beurteilung der Wettbewerbsverzerrung habe vom deutschen Gesetzgeber nicht aufgrund einer *allgemeinen* Überlegung vorgenommen werden dürfen. Vielmehr sei die Befreiung nur zu verweigern, wenn die *reale Gefahr* bestehe, dass sie für sich genommen unmittelbar und in der Zukunft zu Wettbewerbsverzerrungen führen könne.

16. Die Bundesrepublik Deutschland antwortete auf die mit Gründen versehene Stellungnahme mit Mitteilung vom 6. Juni 2011. Darin wies sie erstens auf die systematische Stellung der fraglichen Befreiungsbestimmung in der Mehrwertsteuerrichtlinie hin. Sie sei nämlich im Kapitel über Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten enthalten. Daher könne diese Befreiung nicht auf sämtliche Tätigkeiten des Wirtschaftslebens erstreckt werden.

17. Zweitens berücksichtige die Umsetzung ins deutsche Recht gerade das (in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene) Verbot der Wettbewerbsverzerrung, indem es die Befreiungsvorschrift auf bestimmte Berufsgruppen des Gesundheitsbereichs beschränke. Für andere Bereiche sei grundsätzlich eine Wettbewerbsverzerrung zu befürchten.

18. Drittens sei nicht erkennbar, welche Berufsgruppe durch das deutsche Recht zu Unrecht von der Befreiung ausgeschlossen sei.

19. Die Bundesrepublik Deutschland wies daher die Aufforderung der Kommission zurück, alle erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um der mit Gründen versehenen Stellungnahme nachzukommen.

20. Da die deutsche Umsatzsteuerregelung die Mehrwertsteuerbefreiung weiterhin auf Zusammenschlüsse beschränkt, die im Gesundheitswesen tätig sind, teilte die Kommission ihre Absicht mit, sich an den Gerichtshof zu wenden. Dies hat sie am 20. November 2015 getan.

III. Verfahren vor dem Gerichtshof

21. Die Kommission und die Bundesrepublik Deutschland haben in der Sitzung vom 15. Februar 2017 mündlich verhandelt.

IV. Würdigung

A. Vorbringen der Parteien

1. Kommission

22. Der Kommission zufolge beschränkt die Bundesrepublik Deutschland die Mehrwertsteuerbefreiung für „Dienstleistungen, die selbstständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, ... für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen“ (Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie), auf bestimmte, genau bezeichnete Berufsgruppen. Die Befreiung gelte nach den deutschen Umsatzsteuervorschriften nur für Zusammenschlüsse, deren Mitglieder entweder Ärzte oder Angehörige arztähnlicher Berufe sowie Krankenhäuser oder krankenhausähnliche Einrichtungen seien.

23. Dies sei mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar. Weder der Wortlaut noch der Zweck noch die Entstehungsgeschichte dieses Artikels rechtfertigten eine solche Beschränkung der Mehrwertsteuerbefreiung auf bestimmte Berufsgruppen. Vielmehr sei die Befreiung selbständigen Zusammenschlüssen von Personen aller Berufsgruppen zu gewähren, sofern ihre Mitglieder steuerbefreite Tätigkeiten ausübten.

24. Die durch die deutschen Umsatzsteuervorschriften vorgesehene Beschränkung sei auch nicht dadurch gerechtfertigt, dass eine Wettbewerbsverzerrung allgemein möglich sei. Ob bei Anwendung der Steuerbefreiung eine Wettbewerbsverzerrung vorliege, könne und müsse allein anhand der Umstände des Einzelfalls beurteilt werden. Es sei unmöglich, das Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen für Dienstleistungen bestimmter Berufssparten allgemein festzustellen.

25. Dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befreiung eine Prüfung der Umstände des Sachverhalts und der einzelnen Umsätze erfordere, ergebe sich auch aus Rn. 77 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen⁵, das zu einer 2009 vorgenommenen Änderung von § 4 UStG, auf der die fragliche Fassung dieser Bestimmung beruht, verfasst wurde.

2. Bundesrepublik Deutschland

a) Zu der Befreiung selbst und zu ihrer Beschränkung auf dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten

26. Die Bundesrepublik Deutschland weist zunächst darauf hin, dass die Steuerbefreiungen der Mehrwertsteuerrichtlinie unter Titel IX („Steuerbefreiungen“) zusammengefasst seien. Dieser Titel sei seinerseits in zehn Kapitel untergliedert. Die fragliche Steuerbefreiung sei Teil der Aufzählung von Steuerbefreiungstatbeständen in Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Diese Vorschrift, deren Wortlaut seit Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie nahezu gleichgeblieben sei, finde sich in Kapitel 2 („Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“) der Richtlinie. Aus dieser systematischen Stellung im Normgefüge der Richtlinie folge, dass sich die Steuerbefreiung nur auf Dienstleistungen von Zusammenschlüssen beziehen könne, deren Tätigkeiten dem Gemeinwohl dienten.

⁵ Bundesministerium der Finanzen, Deutschland. Schreiben vom 26. Juni 2009 (Geschäftszahl IV B 9 – S 7170/08/10009).

27. Dagegen sei die Steuerbefreiung nicht auf Zusammenschlüsse anwendbar, die steuerbefreite Tätigkeiten ausübten, die nicht von Kapitel 2 erfasst seien und die nicht dem Gemeinwohl dienen. Hätte der Unionsgesetzgeber eine Anwendbarkeit auf sämtliche steuerbefreite Berufsgruppen und Tätigkeiten beabsichtigt, so hätte er die Steuerbefreiung an anderer Stelle geregelt, etwa in Kapitel 1 („Allgemeine Bestimmungen“) des Titels IX über Steuerbefreiungen.

28. Somit könnten Zusammenschlüsse von Banken und Versicherungen, die gemäß Art. 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuer befreit seien, nicht in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f dieser Richtlinie einbezogen sein.

29. Die Gesetzesinitiativen und Verlautbarungen der Kommission aus der Vergangenheit, mit denen sie auf eine Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie habe hinwirken wollen, bestätigten ebenfalls, dass die fragliche Steuerbefreiung nur für Zusammenschlüsse gelte, die dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausübten. So habe die Kommission am 28. November 2007 einen Richtlinienvorschlag für die „Einführung Kosten teilender Zusammenschlüsse“ im Bereich der Versicherungen und Finanzen⁶ unterbreitet. Gälte die fragliche Steuerbefreiung bereits für Dienstleistungen in diesem Bereich, hätte die Kommission deren Einbeziehung nicht vorschlagen müssen.

30. In dem Begleitdokument MEMO/07/519⁷ zu diesem Richtlinienvorschlag habe die Kommission sogar eingeräumt, dass „[d]ie bestehenden Befreiungsvorschriften, die die Kostenteilung betreffen, ... unklar und nicht einheitlich umgesetzt [sind]. Um dem abzuhelpfen, enthält der Vorschlag eine branchenspezifische Mehrwertsteuerbefreiung für Kostenteilungsvereinbarungen einschließlich grenzüberschreitender Vereinbarungen. Diese Änderung soll es Einrichtungen ermöglichen, ihre Tätigkeiten zusammenzuschließen und die Kosten auf die Mitglieder des Zusammenschlusses zu verteilen, ohne dass weitere nicht erstattungsfähige Mehrwertsteuer anfällt.“

31. Die Bundesrepublik Deutschland verweist auch auf die Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der MwSt.-Gruppe gemäß Artikel 11 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] (KOM[2009] 325 endgültig). Darin führt die Kommission aus, dass „[sich] [d]iese Mitteilung ... nicht auf die Kostenteilungsvereinbarungen [bezieht], wonach gemäß Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe f der Mehrwertsteuerrichtlinie derzeit bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten zwingend von der Steuer befreit sind; dafür enthält der vor Kurzem vorgelegte Vorschlag der Kommission für die Besteuerung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen eine Neugestaltung“.

32. Die Bundesrepublik Deutschland schließt daraus, dass die fragliche Steuerbefreiung der Kommission zufolge nur für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten gelten solle. Dies seien insbesondere die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b bis e der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Tätigkeiten, die der Steuerbefreiung in Buchst. f vorausgingen und den Gesundheitssektor betrafen. In diesem Zusammenhang weist sie darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs mit den in Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Steuerbefreiungen nur diejenigen dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden sollten, die in der Vorschrift einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben seien (Urteil vom 10. Juni 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung), und dass die zur Umschreibung der genannten Steuerbefreiungen verwendeten Begriffe eng auszulegen seien (Urteil vom 22. Oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, Rn. 34).

⁶ Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, KOM(2007) 747 endg. vom 28. November 2007.

⁷ http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en.

33. Für diese Sichtweise, wonach die fragliche Steuerbefreiung für die in Art. 132 Buchst. b bis e der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Tätigkeiten gelte, spreche zudem die genaue Wortwahl des Gerichtshofs bei der Erläuterung des mit dieser Steuerbefreiung verfolgten Ziels, nämlich „zu vermeiden, dass jemand, der 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“ (Urteil vom 11. Dezember 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, Rn. 37).

34. Der Gerichtshof spreche explizit von „Berufsausübenden“. In der Mehrwertsteuerrichtlinie werde der Begriff „Beruf“ nur an wenigen Stellen, überwiegend im Zusammenhang mit den dem Gemeinwohl dienenden ärztlichen Heilberufen verwendet. Dies bedeute, dass der Gerichtshof bei seiner Beschreibung des Regelungszwecks von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie nichts anderes gemeint habe als einen Zusammenschluss von „Berufsausübenden“, die dem Gemeinwohl dienende Heilberufe ausübten.

35. Der Standpunkt der Bundesrepublik Deutschland werde durch die Entstehungsgeschichte von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt. Schon im Vorschlag der Kommission für die Sechste Richtlinie⁸ habe die Steuerbefreiung für Zusammenschlüsse zu den „Befreiungen zugunsten bestimmter Tätigkeiten, die dem Gemeinwohl dienen“ gehört und für „Dienstleistungen, die die selbständigen Zusammenschlüsse von Angehörigen ärztlicher oder arztähnlicher Heilberufe an ihre Mitglieder für Zwecke ihrer steuerfreien Tätigkeiten erbringen“, gegolten.

36. In der Erstfassung der Sechsten Richtlinie sei dann mit Art. 28 Abs. 3 Buchst. a in Verbindung mit Anhang E Nr. 3 sichergestellt worden, dass die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f enthaltene Steuerbefreiung für die Dienstleistungen von Zusammenschlüssen Angehöriger ärztlicher oder arztähnlicher Heilberufe sofort gegolten habe, während die Mitgliedstaaten die entsprechenden Dienstleistungen der übrigen Zusammenschlüsse bis zum 31. Dezember 1989 weiter hätten besteuern dürfen.

37. Die Übergangsregelung in Art. 28 Abs. 3 Buchst. a sei nicht dazu bestimmt gewesen, den Anwendungsbereich von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie zu beschränken oder zu erweitern. Der Aufhebung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der anderen Zusammenschlüsse ab dem 1. Januar 1990 sei daher auch keine steuersystematische Bedeutung im Sinne eines Paradigmenwechsels zugekommen. Wie sich aus den Erwägungsgründen der Achtzehnten Richtlinie 89/465 ergebe, sei vielmehr bezweckt worden, rein praktische Schwierigkeiten außerhalb des Mehrwertsteuersystems, nämlich bei der Berechnung der Mehrwertsteuereigenmittel, zu beseitigen.

38. Auch aus dem Übergang von der Sechsten Richtlinie zur Mehrwertsteuerrichtlinie könnten keine Anhaltspunkte für die Sichtweise der Kommission gezogen werden, wonach die Befugnis, die fragliche Steuerbefreiung auf Zusammenschlüsse Angehöriger ärztlicher oder arztähnlicher Heilberufe zu beschränken, aufgehoben worden sei. Inhaltliche Änderungen seien mit dem Übergang von der Sechsten Richtlinie zur Mehrwertsteuerrichtlinie in diesem Kontext nicht verbunden, wie sich aus dem dritten Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebe.

39. Schließlich müsse die Auslegung der Begriffe, die für die Definition der nach der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Befreiungen verwendet würden, mit den Zielen im Einklang stehen, die mit der Befreiung verfolgt würden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruhe (Urteil vom 22. Oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, Rn. 35).

⁸ Vorschlag der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, KOM(73) 950 endg., vom 20. Juni 1973 (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 13).

40. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs sei Ziel der fraglichen Steuerbefreiung, zu vermeiden, dass jemand, der bestimmte Dienstleistungen anbiete, Mehrwertsteuer entrichten müsse, wenn er genötigt sei, mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur zusammenzuarbeiten, die Tätigkeiten übernehme, die zur Erbringung dieser Dienstleistungen erforderlich seien (Urteil vom 11. Dezember 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, Rn. 37).

41. Entgegen den Ausführungen der Kommission müsste bei Nichtanwendung der Steuerbefreiung jedoch der Zusammenschluss selbst die Mehrwertsteuer abführen, nicht dagegen dessen Mitglieder. Der Zusammenschluss würde die Mehrwertsteuer auf den Preis seiner Leistungen aufschlagen und somit seinen Mitgliedern in Rechnung stellen. Zum Kostenfaktor würde daher nicht die von dem Zusammenschluss erbrachte Leistung, sondern die im Preis enthaltene Mehrwertsteuer.

42. Das von der Kommission geltend gemachte Argument der Neutralität der Mehrwertsteuer greife nicht. Nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität (Urteil vom 15. November 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 46 und 47) solle die Mehrwertsteuer den Unternehmer nicht belasten, soweit er die Eingangsumsätze, für die er Mehrwertsteuer gezahlt habe, für seine eigenen besteuerten Umsätze verwende. Das Problem der Nichtabziehbarkeit der Vorsteuer würde bei Anwendung der Steuerbefreiung auf Dienstleistungen des Zusammenschlusses an seine Mitglieder nur auf die Vorstufe verlagert, weil dem Zusammenschluss dann kein Vorsteuerabzug zustünde. Der Kostenfaktor in der Kette bliebe also bestehen.

43. Der eigentliche Vorteil der fraglichen Steuerbefreiung liege in der Möglichkeit, eine echte Wertschöpfung auf der Stufe der Leistungserbringung durch den Zusammenschluss an seine Mitglieder nicht besteuern zu müssen oder als zusammengeschlossene „Einkaufsgemeinschaft“ der Mitglieder Rabatte und Preisvorteile zu erzielen. Solche Vorteile sollten aus sachpolitischen Gründen gerade Personen, die bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausübten, ermöglicht werden. Banken und Versicherungen könnten nach dieser Zielsetzung nicht in den Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiung fallen, weil sie keine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausübten.

44. Zu beachten sei auch, dass die Steuerbefreiung für Finanzdienstleistungen als rein technische Steuerbefreiung ohne steuerpolitische Rechtfertigung geschaffen worden sei, für deren Einführung seinerzeit Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Mehrwertsteuer ausschlaggebend gewesen seien (Urteil vom 22. Oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, Rn. 36). Es gebe aber keine Schwierigkeiten, die Bemessungsgrundlage für Leistungen eines Zusammenschlusses von Banken und Versicherungen an seine Mitglieder zu bestimmen.

b) Zur Möglichkeit, dass die Steuerbefreiung Wettbewerbsverzerrungen hervorruft

45. Zum anderen macht die Bundesrepublik Deutschland geltend, der deutsche Gesetzgeber habe eine Prüfung der Voraussetzung, dass die Steuerbefreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen dürfe, zu Recht vorgenommen. Sie widerspricht dem Vorbringen der Kommission, wonach es nicht vorstellbar sei, das Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen allgemein für Dienstleistungen von Zusammenschlüssen bestimmter Berufssparten zu beurteilen.

46. Da eine Richtlinie nur hinsichtlich ihres Ziels verbindlich sei, habe der deutsche Gesetzgeber diese Regelungsform wählen und auch die zur Umsetzung erforderliche Beurteilung der Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen selbst vornehmen dürfen, um das durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgegebene Ziel zu erreichen.

47. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs trage eine Umsetzung durch Gesetz dem Grundsatz der Rechtsetzung sogar am besten Rechnung und sei in der Regel eine geeignete Form der Umsetzung. Dagegen könne eine bloße Verwaltungspraxis, die die Verwaltung naturgemäß beliebig ändern könne und die nur unzureichend bekannt sei, nicht als rechtswirksame Erfüllung der Verpflichtungen aus dem AEU-Vertrag angesehen werden (Urteil vom 8. Juli 1999, Kommission/Belgien, C-203/98, EU:C:1999:380, Rn. 14).

48. Damit fordere die Kommission im Ergebnis die Schaffung einer gesetzlichen Regelung, die den zuständigen Steuerbehörden einen nahezu ähnlichen Spielraum belasse wie in dem Fall, dass man es ihnen – ohne gesetzliche Grundlage – überlasse, die Mehrwertsteuerrichtlinie durch eine Verwaltungspraxis umzusetzen. Die Voraussetzung, dass keine Wettbewerbsverzerrungen vorliegen dürften, sei jedoch weder hinreichend genau noch inhaltlich unbedingt, sondern bedürfe einer Präzisierung auf nationaler Ebene, damit im konkreten Fall beurteilt werden könne, ob die Steuerbefreiung zur Anwendung komme oder nicht (Urteil vom 26. Juni 2003, Kommission/Frankreich, C-233/00, EU:C:2003:371, Rn. 76).

49. Der bloße Umstand, dass der deutsche Gesetzgeber die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung nicht wörtlich übernehme, stehe nicht im Widerspruch zur Rechtsprechung des Gerichtshofs. Eine wörtliche Übernahme der Bestimmungen der Richtlinie sei grundsätzlich entbehrlich, solange die vollständige Anwendung der Richtlinie nur tatsächlich hinreichend klar und bestimmt gewährleistet sei (Urteile vom 7. Januar 2004, Kommission/Spanien, C-58/02, EU:C:2004:9, Rn. 26, vom 20. Oktober 2005, Kommission/Vereinigtes Königreich, C-6/04, EU:C:2005:626, Rn. 21, und vom 6. April 2006, Kommission/Österreich, C-428/04, EU:C:2006:238, Rn. 99).

50. Des Weiteren sei entgegen der Auffassung der Kommission eine typisierende Beurteilung der Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen für bestimmte „Berufssparten“ durch den nationalen Gesetzgeber möglich und auch im Wege des Vorabausschlusses zulässig.

51. In diesem Zusammenhang weist die Bundesrepublik Deutschland darauf hin, dass der Gerichtshof festgestellt habe, dass die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet seien, die Wettbewerbsklausel des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie – der nunmehr durch Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ersetzt wurde – wörtlich in ihr nationales Recht zu übernehmen oder quantitative Grenzen festzulegen (Urteil vom 17. Oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino u. a., 231/87 und 129/88, EU:C:1989:381, Rn. 23). Es sei sogar zulässig, die konkrete Festlegung der Tätigkeiten, die Wettbewerbsverzerrungen hervorriefen, durch ein nationales Gesetz dem Finanzminister zu überlassen (Urteil vom 14. Dezember 2000, Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, Rn. 32 bis 35).

52. Hingegen würde die wörtliche Übernahme der Voraussetzung, dass keine Wettbewerbsverzerrungen vorliegen dürften, in das nationale Gesetz und die Prüfung der Wettbewerbsverzerrung anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu einer unzumutbaren Beeinträchtigung der Rechtsklarheit und -sicherheit führen.

53. Dies gelte insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Steuerbefreiung nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs bereits dann abzulehnen sei, wenn „eine reale Gefahr besteht, dass die Befreiung für sich genommen unmittelbar oder in der Zukunft zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann“ (Urteil vom 20. November 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, Rn. 64). Die Prüfung der Wettbewerbsklausel setze damit eine Bewertung sowohl der gegenwärtigen als auch der potenziellen zukünftigen Wettbewerbssituation voraus, die nur auf Grundlage komplexer wirtschaftlicher Analysen des jeweiligen Tätigkeitsbereichs vorgenommen werden könne. Eine solche Prüfung komplexer

wirtschaftlicher Vorgänge im jeweiligen Einzelfall wäre den zuständigen lokalen Steuerbehörden schlichtweg unmöglich. Zudem wäre dies auch dem Zusammenschluss und seinen Mitgliedern nicht zumutbar, da sie nicht mit der notwendigen Gewissheit vorhersehen könnten, ob die fraglichen Dienstleistungen beim jeweils nächsten Umsatz von der Mehrwertsteuer befreit seien oder nicht.

54. Auch Art. 13 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zeige, dass die wettbewerbsrelevanten Tätigkeitsbereiche vom Gesetzgeber bestimmt werden könnten. Hierzu habe der Unionsgesetzgeber in Anhang I dieser Richtlinie eine Liste von Tätigkeiten erstellt, bei denen Wettbewerbsverzerrungen grundsätzlich zu vermuten seien. Zu Art. 13 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie habe der Gerichtshof ausgeführt, dass es zudem auf nationaler Ebene andere, nicht in dieser Liste genannte Tätigkeiten geben könne, deren Liste von einem Staat zum nächsten oder von einem Wirtschaftssektor zum nächsten variieren könne (Urteil vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council u. a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 35 und 36). Diese Rechtsprechung zeige deutlich, dass die Beurteilung von Wettbewerbsverzerrungen auf der Ebene der Gesetzgebung vorgenommen werden könne. Erst recht müsse dies für die nationale Gesetzgebung gelten, die bestimmte Tätigkeitsbereiche nenne, in denen Wettbewerbsverzerrungen auf dem nationalen Markt nicht zu befürchten seien.

55. Die Voraussetzung, dass die fragliche Steuerbefreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führe, solle den Anwendungsbereich dieser Befreiung einschränken. Sie diene daher dazu, die allgemeine Regel der Besteuerung jeder wirtschaftlichen Tätigkeit wiederherzustellen und dürfe folglich nicht eng ausgelegt werden (Urteil vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council u. a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 72 und 73).

56. Schließlich habe die Kommission nicht belegt, dass eine Steuerbefreiung für Dienstleistungen von Zusammenschlüssen an ihre Mitglieder in anderen Bereichen als den vom UStG erfassten Heilberufen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

57. Im Rahmen einer nach Art. 258 AEUV erhobenen Klage sei es Sache der Kommission, das Vorliegen der behaupteten Vertragsverletzung nachzuweisen und dem Gerichtshof die erforderlichen Anhaltspunkte zu liefern, die es diesem ermöglichen, das Vorliegen der Vertragsverletzung zu prüfen; die Kommission könne sich hierfür nicht auf Vermutungen stützen (Urteil vom 6. April 2006, *Kommission/Österreich*, C-428/04, EU:C:2006:238, Rn. 98 und die dort angeführte Rechtsprechung). Die Kommission habe keine Nachweise oder Anhaltspunkte dafür geliefert, dass eine typisierende gesetzliche Regelung zur Umsetzung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Wettbewerbsbedingung ungeeignet sei.

58. Zum Nachweis der mangelnden Eignung einer solchen Umsetzungsmethode hätte die Kommission nach Auffassung der Bundesrepublik Deutschland anhand von konkreten Fakten nachweisen müssen, dass nur eine wörtliche Übernahme der Voraussetzung, dass keine Wettbewerbsverzerrungen vorliegen dürften, in die gesetzliche Regelung und die vollständige Delegation der Entscheidung an die zuständigen Steuerbehörden eine zulässige Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie darstelle. Einen solchen allgemeingültigen Nachweis habe die Kommission aber nicht erbracht.

58. Erstens ergebe sich entgegen dem Vorbringen der Kommission aus Rn. 77 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (vgl. Nr. 25 der vorliegenden Schlussanträge) nicht, dass die Bundesrepublik Deutschland selbst die Eignung der von ihr gewählten Umsetzungsmethode bezweifle.

59. Die Nichtnennung anderer Branchen im UStG bedeute, dass dort in jedem Fall Wettbewerbsverzerrungen drohten. Die Nennung des Gesundheitssektors bedeute nicht, dass hier niemals Wettbewerbsverzerrungen auftreten könnten. Durch Rn. 77 dieses Schreibens würden vielmehr beispielhaft die konkreten Arten der Leistungen von Praxis- und Apparategemeinschaften näher beschrieben, die von der Mehrwertsteuer zu befreien seien, weil sie unmittelbar Zwecken der

Ausübung der in § 4 Nr. 14 Buchst. a oder b UStG genannten Tätigkeiten dienen. Dazu gehörten, wie Rn. 72 des Schreibens zu entnehmen sei, das Zur-Verfügung-Stellen von medizinischen Einrichtungen, Apparaten und Geräten, ebenso Laboruntersuchungen, Röntgenaufnahmen und andere medizinisch-technische Leistungen.

60. Übernahme der Zusammenschluss für seine Mitglieder hingegen z. B. die Buchführung, Rechtsberatung oder die Tätigkeit einer ärztlichen Verrechnungsstelle, so handele es sich nach Rn. 73 des Schreibens um Leistungen, die nur mittelbar zur Ausführung von steuerfreien Heilbehandlungsleistungen bezogen würden und die deshalb nicht von der Umsatzsteuer befreit seien. In Rn. 77 des Schreibens werde ergänzt, dass solche Leistungen zudem im Wettbewerb mit anderen Unternehmen stünden, so dass auch eine Wettbewerbsverzerrung zu befürchten sei, die gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie auszuschließen sei.

61. Im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen würden also lediglich Hinweise für eine richtlinienkonforme Anwendung von § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG im jeweiligen Einzelfall für die Tätigkeiten der in § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG genannten Zusammenschlüsse gegeben. Der Kreis der Berechtigten werde damit aber keineswegs erweitert oder geschmälert oder der gesetzgeberische Ansatz als solcher in Frage gestellt.

62. Zweitens ließen auch die von der Kommission in Rn. 29 der Klageschrift angeführten Entscheidungen nationaler Gerichte nicht den Schluss zu, dass die vom deutschen Gesetzgeber gewählte Methode zur Umsetzung der fraglichen Steuerbefreiung nicht geeignet sei. Deutsche Gerichte hätten dem Gerichtshof entsprechende Auslegungsfragen wie im vorliegenden Fall bereits vorlegen können oder gar müssen, hätten dies jedoch nicht getan. Aus dem bloßen Umstand, dass ein nationales Gericht dem Gerichtshof keine Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt habe, könne ohne ausdrückliche Entscheidung des Gerichtshofs aber nicht darauf geschlossen werden, dass das nationale Gericht die Vorschrift des Unionsrechts zutreffend interpretiert habe.

63. Drittens liefere die Stellungnahme des Bundesrates (Deutschland) zum Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung, auf die die Kommission in der Klageschrift verweise, ebenfalls keinen Beleg für eine mangelnde Eignung der in § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG gewählten Umsetzungsmethode. Außerdem sei der Vorschlag von den übrigen Gesetzgebungsorganen abgelehnt worden. Der Vorschlag, der nie Gesetz geworden sei, könne daher auch nicht als Beleg dafür angeführt werden, dass jedenfalls im Banken- und Versicherungssektor keine Wettbewerbsverzerrungen zu befürchten seien.

64. Soweit die Kommission auf Rn. 77 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (vgl. Nr. 25 der vorliegenden Schlussanträge) verweise, erkenne sie, dass die im UStG erfolgte Beschränkung der Steuerbefreiung auf bestimmte Berufsgruppen im Gesundheitssektor nicht bedeute, dass in diesem Bereich nach Beurteilung des deutschen Gesetzgebers Wettbewerbsverzerrungen für jegliche Tätigkeiten ausgeschlossen seien. Dieses Schreiben stelle daher klar, dass eine weiter gehende Prüfung der Voraussetzung, dass keine Wettbewerbsverzerrung vorliegen dürfe, im Hinblick auf die konkreten Tätigkeiten der nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG begünstigten Zusammenschlüsse vorzunehmen sei, und enthalte dazu Präzisierungen. Daraus könne nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass eine Einzelfallprüfung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Voraussetzung, dass keine Wettbewerbsverzerrung vorliegen dürfe, durch die nationalen Steuerbehörden für sämtliche Branchen möglich und rechtlich geboten sei.

65. Darüber hinaus habe die Kommission auch keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür geliefert, dass die vom deutschen Gesetzgeber vorgenommene Prüfung der Voraussetzung, dass keine Wettbewerbsverzerrung vorliegen dürfe, im Hinblick auf die von § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG erfassten Berufsgruppen nicht zutreffend sei.

66. Zu den Entscheidungen deutscher Gerichte, auf die die Kommission verweise, sei festzustellen, dass der Bundesfinanzhof (Deutschland) weder abschließend über eine unmittelbare Anwendung der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie entschieden habe noch Feststellungen zur Frage der Wettbewerbsverzerrungen hinsichtlich der bei ihm anhängigen Fälle getroffen habe. Die Urteile des Bundesfinanzhofs ließen daher nicht den Schluss zu, dass bei einer Erstreckung der fraglichen Befreiung auf andere Berufssparten keine Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen bestehe.

B. Analyse

67. Zunächst weise ich darauf hin, dass sich die Klage der Kommission nur gegen die Beschränkung der nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Mehrwertsteuerbefreiung durch die Bundesrepublik Deutschland richtet. Nach der deutschen Umsetzungsbestimmung in § 4 UStG wird die Befreiung nämlich nur Zusammenschlüssen gewährt, deren Mitglieder Ärzte sind, heilberufliche Tätigkeiten oder Tätigkeiten im Bereich von Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen ausüben.

68. Zu prüfen sind die beiden Kategorien von Argumenten, die die Bundesrepublik Deutschland der These der Kommission entgegenhält. Die erste betrifft den persönlichen Anwendungsbereich von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie, die zweite die in dieser Vorschrift vorgesehene Voraussetzung, dass die Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen darf.

1. Erste Kategorie von Argumenten der Bundesrepublik Deutschland: persönlicher Anwendungsbereich von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie

69. Die Grundsatzposition der Kommission ist, dass die fraglichen deutschen Rechtsvorschriften nicht mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie im Einklang stünden, da der persönliche Anwendungsbereich dieser Bestimmung nicht auf bestimmte Berufsgruppen beschränkt sei und sie daher ohne Beschränkung auf dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten auch auf andere Branchen als das Gesundheitswesen, und damit u. a. auf die Banken- und Versicherungsbranche, Anwendung finde. In zweiter Linie macht die Kommission geltend, dass der Anwendungsbereich dieser Bestimmung, selbst wenn sie nur Zusammenschlüsse erfassen sollte, die dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausübten, nicht auf Zusammenschlüsse beschränkt sei, deren Mitglieder Berufe im Gesundheitssektor ausübten. Die Bundesrepublik Deutschland tritt sowohl der weiten als auch der engeren Auslegung des persönlichen Anwendungsbereichs von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie, die von der Kommission vertreten werden, entgegen.

70. In ihrer Klagebeantwortung macht die Bundesrepublik Deutschland geltend, dass sich aus dem Wortlaut und der systematischen Stellung sowie aus der Entstehungsgeschichte und dem Zweck von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebe, dass der persönliche Anwendungsbereich der fraglichen Steuerbefreiung *auf Zusammenschlüsse beschränkt sei, die im Gesundheitssektor tätig seien oder zumindest bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausübten* (wovon etwa Banken und Versicherungen ausgeschlossen seien).

a) Systematische Auslegung

71. Es erscheint mir sinnvoll, hier auf den in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriff „Zusammenschluss“ selbst zurückzukommen.

72. Er erfasst Kostenteilungsgemeinschaften, wobei ein Zusammenschluss nicht unbedingt eine Rechtspersönlichkeit besitzen muss und sich aus einer bloßen vertraglichen Vereinbarung ergeben kann.

73. Diese Vorgehensweise ist im Übrigen mit Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu vergleichen, nach dem die Mitgliedstaaten „in [ihrem] Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind“, zusammen *als einen Steuerpflichtigen* behandeln können⁹.

74. Diese Methode der Bildung von Mehrwertsteuergruppen wurde nicht von allen Mitgliedstaaten, u. a. nicht von der Französischen Republik, allerdings aber von der Bundesrepublik Deutschland¹⁰ umgesetzt, wo von Mehrwertsteuergruppen verbreitet Gebrauch gemacht wird, was die Auswirkungen der von der Kommission beanstandeten Rechtsvorschriften verringert.

75. In Frankreich¹¹ wurde die Nichtinanspruchnahme der durch Art. 11 eröffneten Möglichkeit damit erklärt, dass sich durch Kostenteilungsgemeinschaften das gleiche Ergebnis erzielen lasse wie durch Mehrwertsteuergruppen, nämlich dass zwischen Mitgliedern des Zusammenschlusses bewirkte Umsätze nicht der Mehrwertsteuer unterlägen, mit dem Vorteil, dass der Umfang von Kostenteilungsgemeinschaften weiter sein könne als der einer Mehrwertsteuergruppe. Die Wirkung dieser beiden Mechanismen sei jedoch die gleiche, da es innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe keine internen Umsätze gebe und sie somit nicht der Mehrwertsteuer unterlägen und innerhalb einer Kostenteilungsgemeinschaft das Gleiche gelte. Hierzu heißt es: „[a]lthough the solutions offered by the cost sharing association [under Article 132(1)(f) of the VAT Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same“ (auch wenn die von der Kostenteilungsgemeinschaft [nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie] und von der Mehrwertsteuergruppe [nach Art. 11 dieser Richtlinie] angebotenen Lösungen unterschiedlich sind, gelangen sie tatsächlich zu den gleichen Ergebnissen)¹².

76. Umgekehrt wurde im Vereinigten Königreich die Nichtumsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie damit erklärt, dass die gleichen Ziele durch Mehrwertsteuergruppen erreicht werden könnten (allerdings wurde dieser Artikel von einem Gericht im Vereinigten Königreich als unmittelbar anwendbar eingestuft¹³).

9 Vgl. hierzu u. a. Bouchard, J.-C., „TVA et groupement de moyens de fait“, *Revue de droit fiscal*, Nr. 7-8, 14. Februar 2013, S. 150 ff., De Duve, B., „Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA“, *Revue pratique des sociétés*, 110. Jahrgang (2011), 1. Quartal, S. 5 bis 26, Lhote, L., und Warscotte, Q., „Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l'unité TVA et le GAP“, in *TVA, taxer, déduire, exonérer et punir*, 2015, S. 263 bis 282, Swinkels, J., „The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects“, *International VAT Monitor*, Januar/Februar 2010, IBFD, S. 36 bis 42, Swinkels, J., „The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations“, *International VAT Monitor*, Januar/Februar 2008, IBFD, S. 13 bis 21, Bernaerts, Y., „Unité et groupement autonome de personnes – Des instruments performants et/ou controversés?“, *Journal de droit fiscal*, Juli/August 2007, S. 193 bis 240, Parolini, A., „European VAT and Groups of Companies“, in Maisto, G. (Hrsg.), *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EC and International Tax Law Series*, Bd. 4, IBFD, 2008, S. 120, Amand, C., „VAT on financial services: the unanswered questions“, *ERA Forum* (2008) 9:357-376, S. 373, und Libert, F., „Les associations de frais – Aspects TVA“, *R.G.F.*, 10. Oktober 1997, S. 304 ff.

10 Das System der Mehrwertsteuergruppen wurde in 16 Mitgliedstaaten eingeführt, nämlich in Belgien, der Tschechischen Republik, Dänemark, Deutschland, Estland, Irland, Spanien, Zypern, Ungarn, den Niederlanden, Österreich, Rumänien, der Slowakei, Finnland, Schweden und dem Vereinigten Königreich. Vgl. van Norden, G.-J., „State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case“, *EC Tax Review*, 2016/4, S. 211, Bouchard, J.-C. (a. a. O.) spricht von 17 Mitgliedstaaten, die dieses System eingeführt hätten.

11 In Frankreich wird der Mechanismus der Mehrwertsteuerbefreiung innerhalb eines Zusammenschlusses durch Art. 261 B des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch) umgesetzt. Vgl. *Revue de droit fiscal*, Nr. 45, 6. November 2014, LexisNexis, S. 28.

12 Freie Übersetzung. „Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Art. 13(A)(1)(f) of the Sixth Directive [(nunmehr Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie)] is called a quasi-grouping arrangement.“ Gleichzeitig jedoch „[i]n the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services“. Vgl. Vyncke, K., „Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium“, *International VAT Monitor*, IBFD, 2006, S. 340 und 346.

13 Vgl. *VAT and Duties Tribunal*, London, in Peterborough Diocesan Conference and Retreat House, Entscheidung 14081 vom 15. und 16. Februar 1996.

77. Wie eine Mehrwertsteuergruppe ist ein Zusammenschluss im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie somit aus mehrwertsteuerlicher Sicht transparent. Er tritt weder als Käufer noch als Verkäufer oder als Vermittler auf und handelt somit gegenüber seinen Mitgliedern bei den Dienstleistungen, die er diesen erbringt, nicht in der Eigenschaft eines Steuerpflichtigen.

78. Eigentlich hätte die Richtlinie nicht von Steuerbefreiung der von Zusammenschlüssen erbrachten Dienstleistungen sprechen dürfen, sondern diese Umsätze von der Mehrwertsteuer ausnehmen müssen.

79. Die Bindung von Mitteln durch den Zusammenschluss und die Verteilung der übernommenen Kosten auf seine Mitglieder zu gleichen Teilen sind gewissermaßen interne Ausgaben des Zusammenschlusses. Es gibt keinen Preis. Es gibt somit keine entgeltlichen Leistungen, keine Risikoübernahme über einen Preis, sondern es werden lediglich Mittel zur Verfügung gestellt und die Kosten in Abhängigkeit von dem Gebrauch, den die Mitglieder jeweils davon machen, unter diesen verteilt. Es handelt sich gewissermaßen um Tätigkeiten eines Gemeinschaftsbüros, das als interne Ausführungsstelle im Dienst eines Zusammenschlusses handelt, einen Bestandteil eines Unternehmens, ein ausführendes Organ, aber jedenfalls für diese internen Vorgänge der Verwendung gemeinsamer Mittel nicht um ein Unternehmen als solches.

80. Diese Charakterisierung nimmt Bezug auf Rn. 88 des Urteils vom 29. April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243)¹⁴, und auf einen Erwägungsgrund des Urteils des französischen Conseil d'État (Staatsrat) vom 6. Februar 1984 in der Rechtssache Société d'analyses financière et économique¹⁵, in dem es heißt: „Betrauen mehrere Unternehmen eines von ihnen mit gemeinsamen Aufgaben oder wird die Erfüllung dieser Aufgaben von einer gesonderten, eigens zu diesem Zweck gegründeten Gesellschaft übernommen, stellen die von der letztgenannten Gesellschaft eingezogenen Beträge, sofern sie die genaue Erstattung der Lieferungen oder Dienstleistungen an die übrigen Unternehmen darstellen, nach der verwaltungsrechtlichen Lehre keine mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze dar.“

81. Ich meine außerdem, dass es nicht darauf ankommt, ob der Zusammenschluss Steuerpflichtiger ist oder nicht. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie stellt an die Zusammenschlüsse keine Anforderungen hinsichtlich der Steuerpflicht. Er verlangt nur, dass die *Mitglieder* des Zusammenschlusses eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind¹⁶.

82. Diese systematische Prüfung führt mich zu dem Ergebnis, dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befreiung – selbst wenn es richtiger gewesen wäre, von einer Ausnahme von der Mehrwertsteuer zu sprechen – nicht auf Umsätze von in dem Gemeinwohl dienenden Bereichen tätigen Zusammenschlüssen (was die Banken- und Versicherungsbranche ausschliesse) und erst recht nicht auf das Gesundheitswesen beschränkt werden kann.

¹⁴ „Daher stellen Arbeiten wie die im Ausgangsverfahren streitigen, die die Mitglieder eines Konsortiums gemäß den Klauseln eines Konsortialvertrags entsprechend ihrem jeweiligen in diesem Vertrag festgelegten Arbeitsanteil durchführen, keine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie und damit auch keinen gemäß dieser Richtlinie steuerbaren Umsatz dar. Der Umstand, dass das Mitglied des Konsortiums, das die Arbeiten durchführt, zugleich dessen Geschäftsführer ist, ist insoweit unerheblich“.

¹⁵ Conseil d'État, 7/9 SSR, vom 6. Februar, 37882, veröffentlicht im Recueil Lebon.

¹⁶ Dieser Punkt ist umstritten. Vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in den Rechtssachen Kommission/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2016:750), DNB Banka (C-326/15), und Aviva (C-605/15). Zu der Frage, ob eine Mehrwertsteuergruppe, wie sie nach Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen ist, selbst Steuerpflichtige sein muss oder ob dies nur für ihre Mitglieder gilt, vgl. Vyncke, K., „VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations“, *International VAT Monitor*, Juli/August 2007, S. 255.

b) Teleologische Auslegung

83. Zweck der fraglichen Steuerbefreiung ist es, Dienstleistungen von der Steuer zu befreien, die an Personen erbracht werden, die selbst nicht steuerpflichtig sind oder die von der Steuer befreit sind. Ziel dieser Steuerbefreiung ist somit „zu vermeiden, dass jemand, der 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“¹⁷.

84. Mit der fraglichen Steuerbefreiung wird also im Wesentlichen bezweckt zu vermeiden, dass Personen, die sich zusammengeschlossen haben, auf von diesem Zusammenschluss erbrachte Dienstleistungen Mehrwertsteuer entrichten müssen, die sie nicht in Abzug bringen können¹⁸.

85. Dieser Zweck rechtfertigt es, die fragliche Steuerbefreiung auf alle Zusammenschlüsse anzuwenden, deren Mitglieder eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, auch auf Zusammenschlüsse in der Banken- und Versicherungsbranche (für die die Steuerbefreiung in Art. 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt) und selbstverständlich auf Zusammenschlüsse, die Gemeinwohltätigkeiten außerhalb des Gesundheitssektors ausüben.

86. Diese Steuerbefreiung unterliegt sehr strengen Voraussetzungen, nämlich dass die betreffenden Dienstleistungen von einem Zusammenschluss an seine Mitglieder erbracht werden, dass diese eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, dass die betreffenden Dienstleistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbracht werden, dass die betreffenden Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, wobei dies alles unter der Voraussetzung steht, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

87. Die Argumente, die die Bundesrepublik Deutschland aus der Neutralität der Mehrwertsteuer herleitet, gingen, selbst wenn sie zuträfen, ins Leere. Selbst wenn die fragliche Steuerbefreiung die Steuerneutralität nicht gewährleisten könnte, weil das „Problem“ der Nichtabziehbarkeit der Vorsteuer nur „verlagert“ wird¹⁹, gälte nämlich diese Feststellung offenkundig sowohl für im Gesundheitssektor tätige als auch für alle anderen Zusammenschlüsse.

88. Wie dem auch sei, räumt die Bundesrepublik Deutschland ein, dass die fragliche Steuerbefreiung angesichts ihres Zwecks über den Gesundheitssektor hinaus Zusammenschlüsse erfasst, die Gemeinwohltätigkeiten ausüben²⁰. Folglich können die Argumente, die sie unter Bezugnahme auf den Zweck dieser Steuerbefreiung geltend macht, es offenkundig nicht rechtfertigen, die Befreiung dahin auszulegen, dass sie auf Zusammenschlüsse des Gesundheitssektors beschränkt ist.

17 Urteil vom 11. Dezember 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, Rn. 37). Dieses Urteil betraf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie, der später durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie ersetzt wurde. Der Wortlaut und die systematische Stellung in den beiden Richtlinien waren identisch, abgesehen davon, dass es in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie „Personen“ und nicht „Berufsausübende“ heißt.

18 Wie Generalanwalt Mischo erläutert hat, bezweckt diese Steuerbefreiung die Vereinheitlichung der Wettbewerbsbedingungen auf einem Markt, auf dem gleichzeitig große Unternehmen, die ihre Leistungen allein auf der Grundlage der Mobilisierung ihrer internen Ressourcen anbieten können, und andere, kleinere Unternehmen tätig sind, die für das Angebot der gleichen Leistungen gezwungen sind, externe Hilfe in Anspruch zu nehmen (vgl. seine Schlussanträge in der Rechtssache Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, Rn. 120).

19 Klagebeantwortung, Rn. 53 und 54.

20 Klagebeantwortung, Rn. 55 und 56.

c) Auslegung nach dem Wortlaut

1. Entstehungsgeschichte der fraglichen Bestimmung

89. Bereits die Entstehungsgeschichte von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie steht einer Beschränkung der Steuerbefreiung auf Zusammenschlüsse des Gesundheitswesens, wie die Bundesrepublik Deutschland sie vornimmt, entgegen.

90. Zwar sah der Vorschlag der Kommission der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern²¹ in Art. 14 Teil A Abs. 1 Buchst. f ursprünglich vor, dass nur „die Dienstleistungen, die die selbständigen Zusammenschlüsse von Angehörigen ärztlicher oder arztähnlicher Heilberufe an ihre Mitglieder für Zwecke ihrer steuerfreien Tätigkeiten erbringen“, von den Steuer befreit werden sollten. Dieser Vorschlag mündete schließlich in die Sechste Richtlinie, die jedoch von ihm abwich, da sie in Art. 13 Teil A Buchst. f und Art. 28 Abs. 3 Buchst. a sowie Anhang E eine allgemeine Steuerbefreiung für Zusammenschlüsse unabhängig von der Branche vorsah, in der die Zusammenschlüsse tätig waren, den Mitgliedstaaten jedoch gestattete, diese Befreiung bei der Umsetzung in nationales Recht zu beschränken, ohne die ärztlichen und arztähnlichen Berufe von ihr ausschließen zu können.

91. Diese Möglichkeit hat der Gesetzgeber mit Wirkung vom 1. Januar 1990 gestrichen²², was bedeutet, dass die Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuerbefreiung für Zusammenschlüsse seit diesem Zeitpunkt nicht mehr auf Gesundheitsberufe beschränken dürfen²³.

92. In Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie wurde der Wortlaut von Art. 13 Teil A Buchst. f der Sechsten Richtlinie übernommen. Dies hat auch zur Steuerbefreiung von Gruppen für alle steuerbefreiten Berufsgruppen geführt. Die 1990 gestrichene Erlaubnis, diese Steuerbefreiung auf Gesundheitsberufe zu beschränken, wurde in die 2006 erlassene Mehrwertsteuerrichtlinie nicht wieder aufgenommen. Diese Betrachtung steht ebenfalls klar der von der Bundesrepublik Deutschland vertretenen These entgegen, dass sie die Steuerbefreiung auf Gesundheitsberufe beschränken dürfe.

2. Wortlaut der fraglichen Bestimmung

93. Die Bundesrepublik Deutschland trägt hingegen vor, dass sich die Beschränkung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung auf dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von vornherein aus dem Wortlaut von Art. 132 und seiner systematischen Stellung in der Richtlinie ergebe²⁴.

21 Vgl. Fn. 8 der vorliegenden Schlussanträge. Der Vorschlag der Kommission ist auf ihrer Website zu finden: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950_de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_de.pdf).

22 Vgl. Art. 1 der Achtzehnten Richtlinie 89/465.

23 Entgegen dem Vorbringen der Bundesrepublik Deutschland lässt sich aus den Erwägungsgründen der Achtzehnten Richtlinie 89/465 nicht schließen, dass die zuvor anwendbaren Ausnahmen nur aus Gründen der Vereinfachung der Berechnung der Mehrwertsteuereigenmittel gestrichen wurden. Zu den Gründen, die zum Erlass dieser Richtlinie geführt haben, gehört, dass die Aufhebung der bestehenden Ausnahmen auch dazu beitragen wird, „das Mehrwertsteuersystem auf [Unions]ebene neutraler zu gestalten“ (vgl. dritter Erwägungsgrund, in Nr. 5 der vorliegenden Schlussanträge wiedergegeben).

24 Klagebeantwortung, Rn. 14 bis 39.

94. Zunächst weise ich darauf hin, dass der Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie keinerlei Beschränkung auf einen bestimmten oder bestimmbaren Berufszweig enthält²⁵ und erst recht nicht auf die in den vorstehenden Buchstaben dieser Bestimmung genannten Tätigkeiten, die u. a. das Gesundheitswesen betreffen²⁶. Die einzige Beschränkung besteht vielmehr darin, dass nur Dienstleistungen, die von einem Zusammenschluss an seine Mitglieder erbracht werden, von der Steuer befreit sind.

95. Bei diesen Mitgliedern muss es sich außerdem um Personen handeln, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind. Ich teile die Auffassung der Kommission, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie, während sie auf diese Weise bezeichnet, wem die Befreiung zustehen soll, hinsichtlich der Branche der beruflichen Tätigkeiten der Mitglieder lediglich vorschreibt, dass es sich um Tätigkeiten handeln muss, die von der Steuer befreit sind oder für die die Mitglieder nicht Steuerpflichtige sind. Unter diesem Vorbehalt erfasst diese Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie somit alle Wirtschaftszweige.

96. Der Rechtsprechung des Gerichtshofs lässt sich keine weitere Beschränkung der nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung entnehmen.

97. Zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie, dessen Wortlaut nahezu identisch war und der die gleiche Stelle in der Systematik der Richtlinie einnahm wie Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie, der später an seine Stelle getreten ist²⁷, hat der Gerichtshof im Urteil vom 15. Juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, Rn. 14), entschieden, dass „Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie ... ausdrücklich nur [Zusammenschlüsse] [erwähnt], die Dienstleistungen für ihre Mitglieder erbringen. Dies trifft auf eine Stiftung nicht zu, die ausschließlich für eine andere Stiftung Dienstleistungen erbringt, ohne dass eine dieser Stiftungen ein Mitglied der anderen wäre. In Anbetracht des eindeutigen Wortlauts der Voraussetzungen für die Befreiung wäre jede Auslegung, die den Anwendungsbereich von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie ausdehnte, mit dem Zweck dieser Bestimmung unvereinbar“.

98. Zudem hat der Gerichtshof im Urteil vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), anerkannt, dass die Versicherungsumsätze, die nach Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie steuerbefreit waren, unter die Befreiung für die Kostenteilung fielen. Der Gerichtshof hat die Steuerbefreiung somit bereits auf Tätigkeiten ausgeweitet, die keinen medizinischen oder sozialen Zwecken dienen.

99. Des Weiteren fällt auf, dass in der mündlichen Verhandlung vom 30. Juni 2016 in der Rechtssache DNB Banka (C-326/15) alle Parteien (außer der Bundesrepublik Deutschland), nämlich die DNB Banka AS, die Regierungen Luxemburgs, Polens und des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission im Wesentlichen die Auffassung vertreten haben, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie entgegen dem Vorbringen der Bundesrepublik Deutschland durchaus auf Finanz- und Versicherungsdienstleistungen anwendbar sei.

100. Eine Klarstellung ist jedoch geboten, da die polnische Regierung in der genannten Rechtssache DNB Banka (C-326/15) zwar ausgeführt hat, dass „der Bundesrepublik Deutschland schwerlich darin Recht gegeben werden kann, dass die Steuerbefreiung für den Finanzsektor ausgeschlossen sei. Polen erkennt in der Richtlinie keine Rechtsgrundlage für diese Behauptung. Art. 132 [der Mehrwertsteuerrichtlinie] bestimmt, dass es sich um eine Tätigkeit handeln muss, die von der Steuer befreit ist. Es gibt keine branchenbezogene Beschränkung. Polen hat in seiner Steuerpraxis niemals derartige branchenbezogene Beschränkungen angewandt“, in der mündlichen Verhandlung in der

25 Was die Bundesrepublik Deutschland selbst einzuräumen scheint (Klagebeantwortung, Rn. 16).

26 Wie rechtfertigt sich dann der Ausschluss der übrigen Buchstaben von Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie?

27 Wobei der Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie von „Personen“ und nicht von „Berufsausübenden“ spricht.

anderen Parallelrechtssache, Aviva (C-605/15), vom 7. Dezember 2016 jedoch vorgetragen hat, dass „die Frage nach der Anwendbarkeit von Art. 132 auf Versicherungsunternehmen ... zu verneinen [ist]. Die fragliche Steuerbefreiung ist keineswegs auf [Zusammenschlüsse] anwendbar, die im Bereich der Versicherungen tätig sind. Die Steuerbefreiung, die wir heute erörtern, ergibt sich aus Art. 132 der Richtlinie, der sich vollständig auf dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten bezieht. Zwar ist die Versicherungstätigkeit von der Mehrwertsteuer befreit, aber wird nach der Richtlinie nicht als dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit angesehen und wurde nicht unter diesem Gemeinwohlaspekt von der Steuer befreit“²⁸.

101. Im Urteil vom 5. Oktober 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie hat der Gerichtshof entschieden, dass die Lieferung von menschlichem Blut nach dieser Vorschrift von der Steuer nur befreit sein kann, wenn sie unmittelbar zu Tätigkeiten beiträgt, die dem Gemeinwohl dienen (Rn. 33), und auf dieser Grundlage das sogenannte „Industrieplasma“ ausgeschlossen, da es dazu bestimmt ist, in einem industriellen Herstellungsprozess, u. a. zum Zweck der Herstellung von Arzneimitteln, eingesetzt zu werden. Dieses Urteil ändert nichts an meinen Erwägungen in der vorliegenden Rechtssache, da unbestritten ist, dass die Lieferung von menschlichem Blut gerade wegen seines Gemeinwohlcharakters in Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgenommen wurde und dass diese Steuerbefreiung daher auf Tätigkeiten zu beschränken ist, die diesen Charakter aufweisen. Die Frage, die sich im vorliegenden Fall stellt, ist aber gerade, ob die in Buchst. f vorgesehene Befreiung ebenfalls dieser Voraussetzung (der Beschränkung auf dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten) unterliegt. Ich schlage vor, sie zu verneinen.

3. Überschrift des Kapitels 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und fragliche Bestimmung

102. Allerdings befindet sich die fragliche Steuerbefreiung in Kapitel 2 („Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“) der Mehrwertsteuerrichtlinie, und alle übrigen Buchstaben von Art. 132 Abs. 1 betreffen dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten²⁹.

103. Ich meine, dass der bloße Umstand, dass das Kapitel, zu dem Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie gehört, mit „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“ überschrieben ist, die Eindeutigkeit des Wortlauts dieser Vorschrift nicht zu beseitigen vermag³⁰ und dass die Überschrift eines Kapitels lediglich ein Hinweis für die Auslegung der in diesem Kapitel enthaltenen Bestimmungen ist³¹.

104. Dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie im Kapitel „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“ enthalten ist, kann daher für sich genommen in keiner Weise belegen, dass der Gesetzgeber die Absicht hatte, den Umfang der Anwendung der fraglichen Steuerbefreiung zu beschränken.

²⁸ Vgl. Transkript dieser mündlichen Verhandlung, S. 15.

²⁹ Selbst wenn sich aus der Stellung der fraglichen Steuerbefreiung in der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben sollte, dass sie nur Zusammenschlüsse erfasst, die dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben (*quod non*), folgt daraus entgegen dem Vorbringen der Bundesrepublik Deutschland keineswegs, dass diese Befreiung auf Zusammenschlüsse in der Gesundheitsbranche beschränkt wäre. Jedenfalls wäre in diesem Fall die Steuerbefreiung auch auf Zusammenschlüsse zu erstrecken, die andere steuerbefreite Tätigkeiten ausüben, die dem Gemeinwohl dienen, wie etwa mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit sowie mit Erziehung, Sport und Kultur verbundene Tätigkeiten. Ich beziehe mich hier auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g, i, m, n und q der Mehrwertsteuerrichtlinie.

³⁰ Vgl. entsprechend Urteil vom 1. März 2016, Alo und Osso (C-443/14 und C-444/14, EU:C:2016:127, Rn. 25).

³¹ Vgl. entsprechend zur Kombinierten Nomenklatur im Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. 1987, L 256, S. 1) Urteil vom 12. Juni 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, Rn. 33).

105. Außerdem erklärt sich die Stellung dieser Steuerbefreiung in der Mehrwertsteuerrichtlinie aus der Entstehungsgeschichte. So hat die Kommission eingeräumt³², dass die Überschrift von Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf einem Redaktionsversehen beruhe.

106. Ich erinnere daran, dass der ursprüngliche Vorschlag der Kommission zur Sechsten Richtlinie³³ in der Tat vorsah, die Steuerbefreiung auf Tätigkeiten zu beschränken, die dem Gemeinwohl dienen. In diesem Vorschlag fiel die Steuerbefreiung – systematisch zutreffend – vollständig unter diese Überschrift, die beibehalten wurde. Als jedoch der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens geändert wurde, versäumte es der Unionsgesetzgeber, die systematische Stellung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie zu ändern.

107. Die Kommission hat versucht, dem u. a. durch ihren Richtlinienvorschlag vom 28. November 2007³⁴ bezüglich Versicherungs- und Finanzdienstleistungsunternehmen abzuhelfen. Hieraus könne aber, so die Kommission, nicht der Schluss gezogen werden, dass sie der Ansicht sei, Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie sei nicht auf gemäß Art. 135 dieser Richtlinie von der Steuer befreite Versicherungs- und Finanzdienstleistungsunternehmen anwendbar. Nach Auffassung der Kommission sollten mit diesem Richtlinienvorschlag nämlich die für die Mehrwertsteuerbefreiung für Versicherungs- und Finanzdienstleistungen einschließlich der Kostenteilung geltenden Regelungen allgemein klarer gefasst werden (erster Abschnitt der Begründung). Die Bundesrepublik Deutschland hebt jedoch hervor, dass im dritten Abschnitt dieser Begründung darauf hingewiesen werde, dass der Vorschlag die „Einführung Kosten teilender Zusammenschlüsse“ umfasse, was nahelege, dass diese Rechtsfigur für die betreffenden Branchen nicht existiert habe. Es fällt schwer, nicht den Schluss zu ziehen, dass das Redaktionsversehen bestehen geblieben ist. Jedenfalls wurde der Vorschlag von der Kommission zurückgenommen³⁵, zudem stammt er aus späterer Zeit als die Mehrwertsteuerrichtlinie.

108. In diesem Zusammenhang weise ich darauf hin, dass es zwischen 2007 und 2013 noch weitere Arbeiten zur Reform der Mehrwertsteuer gegeben hat, denen sich entnehmen lässt, dass die Mitgliedstaaten und die Kommission davon ausgingen, dass die Steuerbefreiung für Tätigkeiten der Zusammenschlüsse auf die Banken- und Finanzbranche anwendbar ist, und dass nicht in Betracht gezogen wurde, sie zurückzunehmen. Dies hat jedenfalls das Großherzogtum Luxemburg in der mündlichen Verhandlung in der Rechtssache DNB Banka (C-326/15) erklärt. Hierzu in der mündlichen Verhandlung in der vorliegenden Rechtssache befragt, bestätigte die Kommission, dass dies mit Ausnahme der Bundesrepublik Deutschland zutreffe.

109. Abgesehen davon, dass die Überschrift eines Kapitels lediglich ein Hinweis ist und offenkundig nicht Vorrang vor der Eindeutigkeit des Wortlauts der Bestimmung haben kann, ist aus den vorstehenden Erwägungen nicht klar ersichtlich, dass der Unionsgesetzgeber die nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung auf Zusammenschlüsse beschränken wollte, die dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben. Erst recht vermögen diese Erwägungen nicht die Schlussfolgerungen in Frage zu stellen, die sich meines Erachtens aus der systematischen und der teleologischen Auslegung sowie der Auslegung des Wortlauts der fraglichen Bestimmung ergeben.

32 Vgl. Erwiderung der Kommission, Rn. 9 und 14.

33 Vgl. Fn. 8 und 21 der vorliegenden Schlussanträge.

34 Vgl. Fn. 6 der vorliegenden Schlussanträge. Vgl. hierzu De Duve, B., a. a. O., S. 8 ff.

35 ABl. 2016, C 155, S. 3

d) Zwischenergebnis

110. Angesichts der vorstehenden Erwägungen meine ich, dass die nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung ungeachtet der Mängel des Wortlauts dieser Richtlinie nicht auf dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten und erst recht nicht auf die Gesundheitsbranche beschränkt werden kann.

2. Zweite Kategorie von Argumenten der Bundesrepublik Deutschland: in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Voraussetzung, dass keine Wettbewerbsverzerrung vorliegen darf

a) Vorbringen der Parteien

111. Nach Ansicht der Kommission ist die nach den deutschen Umsatzsteuervorschriften vorgesehene Beschränkung auch nicht dadurch gerechtfertigt, dass möglicherweise allgemein eine Wettbewerbsverzerrung vorliegen könne. Ob bei Anwendung der Steuerbefreiung eine Wettbewerbsverzerrung vorliegt, könne allein anhand der Umstände des Einzelfalls vorgenommen werden. Das Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen könne nicht allgemein für Dienstleistungen bestimmter Berufssparten und den damit unmittelbar in Zusammenhang stehenden Leistungen eines Zusammenschlusses beurteilt werden. Die Bundesrepublik Deutschland tritt dem entgegen.

112. Im Unterschied zur Kommission meint die Bundesrepublik Deutschland, dass nicht in jedem Fall zu prüfen sei, ob die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung bestehe, und dass sich der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung auf eine typisierende Beurteilung stützen könne. Dieser Standpunkt werde dadurch bestärkt, dass der nationale Gesetzgeber nicht verpflichtet sei, eine Richtlinie wörtlich umzusetzen, und dass es den betreffenden Steuerbehörden schlicht unmöglich sei, in jedem Fall eine Einzelfallprüfung durchzuführen³⁶.

b) Würdigung

113. Zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Kommission ist unstrittig, dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung einem Vorbehalt unterliegt. Die Gewährung der Steuerbefreiung kann nämlich abgelehnt werden, wenn eine Gefahr besteht, dass sie für sich genommen unmittelbar oder in der Zukunft zu einer Wettbewerbsverzerrung führen kann.

114. Hinsichtlich der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Voraussetzung, dass es nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen darf, deutet die Rechtsprechung des Gerichtshofs darauf hin, dass die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, diese Voraussetzung wörtlich in ihr nationales Recht zu übernehmen³⁷. Dieser Punkt ist zwischen den Parteien in Wirklichkeit ebenfalls unstrittig³⁸.

³⁶ Klagebeantwortung, Rn. 67 bis 86.

³⁷ Zum Kriterium der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“, das in Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie genannt ist, der nunmehr durch Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie ersetzt wurde, vgl. entsprechend Urteil vom 17. Oktober 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino* u. a. (231/87 und 129/88, EU:C:1989:381, Rn. 23).

³⁸ Vgl. u. a. Klagebeantwortung, Rn. 75, und Erwiderung der Kommission, Rn. 24.

115. Das Urteil vom 19. Dezember 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861), befasste sich eingehender mit der Frage, über die im vorliegenden Fall zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Kommission Streit besteht. Darin wurde die den Mitgliedstaaten durch Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumte Möglichkeit geprüft, die Gewährung bestimmter Befreiungen von der Mehrwertsteuer im Einzelfall davon abhängig zu machen, dass diese Befreiungen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

116. In dem genannten Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass diese „Befugnis der Mitgliedstaaten, deren Tragweite in dem Kontext zu beurteilen ist, wie er sich aus den Bedingungen gemäß Art. 133 Abs. 1 Buchst. a bis c [der Mehrwertsteuerrichtlinie] ergibt, ... es ... nicht [erlaubt], allgemeine Maßnahmen wie die im Ausgangsverfahren streitige zu ergreifen, mit der der Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiungen beschränkt wird. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den entsprechenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie darf ein Mitgliedstaat, wenn er die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der [Mehrwertsteuerrichtlinie] von einer oder mehreren der in Art. 133 dieser Richtlinie vorgesehenen Bedingungen abhängig macht, nämlich nicht den Anwendungsbereich dieser Befreiung ändern“³⁹.

117. Auf dieser Grundlage teile ich die Auffassung der Kommission, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie verlangt, dass das Bestehen einer Gefahr der Wettbewerbsverzerrung im Einzelfall geprüft wird. Nur eine solche Einzelfallprüfung erlaubt es nämlich, im Hinblick auf die Ablehnung der Mehrwertsteuerbefreiung festzustellen, ob „eine *reale* Gefahr besteht, dass die Befreiung *für sich genommen* unmittelbar oder in der Zukunft zu Wettbewerbsverzerrungen *führen* kann“ (Hervorhebung nur hier), wie der Gerichtshof im Urteil vom 20. November 2003, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, Rn. 65), zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie, der Vorgängerbestimmung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie, entschieden hat. Es ist also eine reale Gefahr zu bewerten, und es erscheint mir unmöglich, das Bestehen von Wettbewerbsverzerrungen für von bestimmten Berufsgruppen erbrachte Dienstleistungen und für Dienstleistungen von Zusammenschlüssen, die unmittelbar mit ihnen verbunden sind, allgemein zu beurteilen.

118. Dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befreiung eine Prüfung der Umstände des Sachverhalts und der einzelnen Umsätze erfordere, ergibt sich nach Auffassung der Kommission auch aus Rn. 77 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen⁴⁰, das 2009 zu einer Änderung von § 4 UStG, auf der die fragliche Fassung dieser Bestimmung beruht, verfasst wurde. In den Rn. 71 bis 78 dieses Schreibens mit dem Betreff „Umsatzsteuer; Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 14 UStG in der ab dem 1. Januar 2009 geltenden Fassung“ teilte das Bundesministerium der Finanzen mit, dass die Steuerbefreiung nur anwendbar sei, wenn die Dienstleistungen von den Zusammenschlüssen an Mitglieder erbracht würden, die Angehörige eines der in § 4 Nr. 14 UStG aufgeführten Gesundheitsberufe seien, und wenn sie unmittelbar für die steuerbefreiten Umsätze dieser Mitglieder verwendet würden. In Rn. 77 dieses Schreibens wird wie folgt darauf hingewiesen, dass die Steuerbefreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen dürfe:

„Die Befreiung darf nach Artikel 132 Abs. 1 Buchst. f [der Mehrwertsteuerrichtlinie] nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Sie kann sich deshalb nur auf die sonstigen Leistungen der ärztlichen Praxis- und Apparategemeinschaften beziehen, nicht aber auf Fälle, in denen eine Gemeinschaft für ihre Mitglieder z. B. die Buchführung, die Rechtsberatung oder die Tätigkeit einer ärztlichen Verrechnungsstelle übernimmt.“

³⁹ Rn. 35, wo der Gerichtshof auf das Urteil vom 7. Mai 1998, *Kommission/Spanien* (C-124/96, EU:C:1998:204, Rn. 21), Bezug nimmt.

⁴⁰ Vgl. Nr. 25 der vorliegenden Schlussanträge.

119. Dieser Text setzt in der Tat eine Einzelfallprüfung voraus. Warum sollte eine solche Prüfung für den Gesundheitssektor möglich sein, für andere Bereiche aber nicht, so dass für Letztere eine Wettbewerbsverzerrung vermutet wird?

120. Zwar darf ein Mitgliedstaat die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie genannte Voraussetzung, dass es nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen darf, präzisieren, er muss jedoch dafür sorgen, dass diese Präzisierungen den Anwendungsbereich der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung weder beschränken noch erweitern.

121. Zudem hat das deutsche Umsatzsteuerrecht offenbar auch den deutschen Gerichten praktische Probleme bereitet. So haben diese Gerichte in einigen Entscheidungen bereits nahegelegt, die Befreiung entgegen dem Wortlaut des § 4 UStG aufgrund unmittelbarer Anwendbarkeit des Unionsrechts auch auf Zusammenschlüsse anderer, nicht von § 4 UStG erfasster Berufssparten zu erstrecken⁴¹. Hierbei haben sie angenommen, dass auch Zusammenschlüsse sozialfürsorglicher Einrichtungen, wie von Pflegeeinrichtungen⁴² oder Zusammenschlüsse von Versicherungen, wie der Krankenkassen⁴³ von der Steuerbefreiung erfasst werden sollten. Die deutschen Gerichte haben jeweils darauf hingewiesen, dass die Gewährung der Befreiung die Prüfung voraussetze, dass die Behörden (wohl im Einzelfall) prüften, dass keine Wettbewerbsverzerrung vorliege.

122. Wie die Kommission hinzugefügt hat, zeigen auch Gesetzesentwürfe beim deutschen Parlament, dass für den deutschen Gesetzgeber eine Gefahr des Entstehens von Wettbewerbsverzerrungen durch die Erstreckung der Befreiung auf Zusammenschlüsse im Banken- und Versicherungsbereich nicht ersichtlich ist⁴⁴.

123. Schließlich ist nicht ersichtlich, dass der deutsche Gesetzgeber für alle anderen Sektoren als den Gesundheitssektor jeweils eine eingehende Prüfung der realen und allgemeinen Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung vorgenommen hat⁴⁵, obwohl die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie die Regel ist und die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung daher nachgewiesen werden muss.

124. Auch wenn niemand in Abrede stellt, dass bei einer Vertragsverletzungsklage die Beweislast bei der Kommission liegt, scheint mir die Bundesrepublik Deutschland mit ihrem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung zu weit zu gehen, dass die Kommission beweisen müsse, dass für die nach den deutschen Rechtsvorschriften nicht von der Steuerbefreiung erfassten Bereiche keine Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen vorliege. Dies käme einer *probatio diabolica* gleich.

125. Im Ergebnis rechtfertigt sich die nach den deutschen Rechtsvorschriften vorgesehene Beschränkung meines Erachtens nicht durch eine reale und allgemeine Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen für alle Zusammenschlüsse, die nicht im Gesundheitssektor tätig sind.

V. Kosten

126. Gemäß Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Bundesrepublik Deutschland mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr gemäß dem Antrag der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

41 Die Bundesrepublik Deutschland zieht es vor, in der mündlichen Verhandlung davon zu sprechen, dass die nach den fraglichen deutschen Rechtsvorschriften vorgesehene Beschränkung der Steuerbefreiung in Frage gestellt werde.

42 Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30. April 2009, Aktenzeichen V R 3/08.

43 Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23. April 2009, Aktenzeichen V R 5/07.

44 Vgl. Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung, Drucksache des deutschen Bundestages 16/13384 vom 12. Juni 2009, S. 5.

45 Der Bevollmächtigte der deutschen Regierung hat in der mündlichen Verhandlung erklärt, er „geht davon aus“, dass der deutsche Gesetzgeber diese Analyse vorgenommen habe.

VI. Ergebnis

127. Aus diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor,

- festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verstoßen hat, dass sie die Mehrwertsteuerbefreiung für 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, auf Zusammenschlüsse beschränkt, deren Mitglieder eine begrenzte Anzahl von Berufen ausüben;
- der Bundesrepublik Deutschland die Kosten aufzuerlegen.