

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

9. April 2013(\*)

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Steuerrecht – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 9 und 11 – Nationale Regelung, die die Einbeziehung nichtsteuerpflichtiger Personen in eine Gruppe von Personen zulässt, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können“

In der Rechtssache C-85/11

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 24. Februar 2011,

**Europäische Kommission**, vertreten durch R. Lyal als Bevollmächtigten, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

**Irland**, vertreten durch D. O’Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von G. Clohessy, SC, und N. Travers, BL, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagter,

unterstützt durch

**Tschechische Republik**, vertreten durch M. Smolek und T. Müller als Bevollmächtigte,

**Königreich Dänemark**, zunächst vertreten durch C. Vang, dann durch V. Pasternak Jørgensen als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

**Republik Finnland**, vertreten durch H. Leppo und S. Hartikainen als Bevollmächtigte,

**Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland**, vertreten durch H. Walker als Bevollmächtigte im Beistand von M. Hall, Barrister,

Streithelfer,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, des Vizepräsidenten K. Lenaerts, der Kammerpräsidenten A. Tizzano und J. Malenovský, der Kammerpräsidentin M. Berger und des Kammerpräsidenten E. Jarašiūnas (Berichterstatter), der Richter E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan und D. Šváby sowie der Richterin A. Prechal,

Generalanwalt: N. Jääskinen,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 5. September 2012,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 27. November 2012

folgendes

## Urteil

- 1 Mit ihrer Klage beantragt die Europäische Kommission die Feststellung, dass Irland dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 9 und 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) verstoßen hat, dass es Nichtsteuerpflichtigen gestattet, Mitglieder einer Gruppe von Personen zu sein, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden (im Folgenden: Mehrwertsteuergruppe).

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 2 In Titel III („Steuerpflichtiger“) der Mehrwertsteuerrichtlinie befinden sich die Art. 9 bis 13 dieser Richtlinie.
- 3 Art. 9 der Richtlinie lautet:

„(1) Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

(2) Neben den in Absatz 1 genannten Personen gilt als Steuerpflichtiger jede Person, die gelegentlich ein neues Fahrzeug liefert, das durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung an den Erwerber nach einem Ort außerhalb des Gebiets eines Mitgliedstaats, aber im Gebiet der Gemeinschaft versandt oder befördert wird.“

- 4 Art. 10 dieser Richtlinie sieht vor, dass die selbständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung ausschließt, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.
- 5 Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer ... 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.

Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die

Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.“

- 6 Art. 12 dieser Richtlinie sieht vor, dass die Mitgliedstaaten Personen als Steuerpflichtige betrachten können, die gelegentlich eine der in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 genannten Tätigkeiten, insbesondere die Lieferung von Gebäuden oder Baugrundstücken, ausüben.
- 7 Nach Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie gelten Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts grundsätzlich nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder die Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

#### *Irishes Recht*

- 8 Section 15 des Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (Mehrwertsteuerkonsolidierungsgesetz von 2010), die im Wesentlichen die Bestimmungen der Section 8 (8) des Value Added Tax Act 1972 (Mehrwertsteuergesetz von 1972) in der geänderten Fassung übernommen hat, bestimmt:

„(1) Vorbehaltlich Subsection (2) können die Revenue Commissioners, soweit sie sich vergewissert haben, dass zwei oder mehr im Staat ansässige Personen, von denen mindestens eine ein Steuerpflichtiger ist, durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng verbunden sind, und soweit es den Commissioners im Interesse einer effizienten und wirksamen Verwaltung (einschließlich der Erhebung) der Steuer geboten und angemessen erscheint, für die Zwecke dieses Gesetzes auf Antrag dieser Personen oder aus sonstigem Anlass

- (a) jeder einzelnen dieser Personen durch schriftlichen Bescheid ... mitteilen, dass sie zusammen als ein einziger Steuerpflichtiger ... angesehen werden; in diesem Fall gelten die Personen, an die ein solcher Bescheid gerichtet ist, dann so lange als zu dieser [Mehrwertsteuer-]Gruppe gehörend, wie diese Subsection auf sie Anwendung findet, wobei Section 65 jedoch für jedes einzelne Mitglied der [Mehrwertsteuer-]Gruppe gilt, und
- (i) ist eine dieser Personen, der dies von den Commissioners entsprechend angezeigt wird, für die Einhaltung der Bestimmungen dieses Gesetzes in Bezug auf die [Mehrwertsteuer-]Gruppe verantwortlich und
- (ii) werden alle Rechte und Pflichten aus diesem Gesetz hinsichtlich der von der [Mehrwertsteuer-]Gruppe bewirkten Umsätze entsprechend festgelegt;

und

- (b) jede einzelne Person in der [Mehrwertsteuer-]Gruppe gesamtschuldnerisch für die Beachtung dieses Gesetzes und der nach diesem Gesetz erlassenen Vorschriften (einschließlich der Bestimmungen über die Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer), die auf die einzelnen Personen anwendbar sind, haftbar machen sowie ihr die in diesem Gesetz vorgesehenen Bußgelder auferlegen, die ihr auferlegt würden, wenn die einzelne Person verpflichtet wäre, den gesamten Betrag der Steuer, die – unabhängig von nach dieser Section erlassenen Vorschriften – in Bezug auf jede einzelne Personen verlangt werden kann, an die Commissioners zu entrichten.“

#### **Vorverfahren und Verfahren vor dem Gerichtshof**

- 9 Am 23. September 2008 richtete die Kommission an Irland ein Mahnschreiben, in dem sie diesen Mitgliedstaat darauf hinwies, dass die damals geltende Section 8 (8) des Value Added Tax Act 1972 in geänderter Fassung, wonach nichtsteuerpflichtige Personen – so wie es nunmehr Section 15 des Value-Added Tax Consolidation Act 2010 vorsieht – Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe sein

konnten, mit den Art. 9 und 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar sei. Gemäß Art. 226 EG forderte sie Irland auf, eine Stellungnahme abzugeben.

- 10 Mit Antwortschreiben vom 23. Januar 2009 erklärten die irischen Behörden, dass die betreffenden nationalen Bestimmungen im Einklang mit der Mehrwertsteuerrichtlinie stünden.
- 11 Da diese Antwort die Kommission nicht zufriedenstellte, gab sie am 23. November 2009 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, auf die Irland am 27. Januar 2010 antwortete, dass es an seinem in der Antwort auf das Mahnschreiben vertretenen Standpunkt festhalte.
- 12 Vor diesem Hintergrund hat die Kommission beschlossen, die vorliegende Klage zu erheben.
- 13 Mit Beschlüssen des Präsidenten des Gerichtshofs vom 4. Juli und 27. September 2011 sind zum einen die Tschechische Republik, das Königreich Dänemark und die Republik Finnland sowie zum anderen das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge Irlands zugelassen worden.
- 14 Mit Schreiben vom 27. Januar 2012 hat Irland gemäß Art. 16 Abs. 3 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union beantragt, dass die Große Kammer über die Rechtssache entscheidet.

## **Zur Klage**

### *Zur Zulässigkeit*

#### Vorbringen der Parteien

- 15 Irland beantragt, die Klage als unzulässig abzuweisen. Der Gegenstand der Klage sei weiter als die von der Kommission im Verwaltungsverfahren formulierte Rüge. Während die Kommission Irland in ihrem Mahnschreiben und in der mit Gründen versehenen Stellungnahme vorgeworfen habe, nichtsteuerpflichtigen Personen zu gestatten, sich einer Mehrwertsteuergruppe anzuschließen, rüge sie nämlich nunmehr, dass Irland diesen Personen gestatte, Mitglieder einer solchen Gruppe zu sein, was bedeute, dass nicht nur die Bildung der genehmigten Mehrwertsteuergruppen geregelt und kontrolliert werden müsse, sondern auch eine permanente Kontrolle dieser Gruppen erforderlich sei, um sicherzustellen, dass ihre Mitglieder, wenn ihre Tätigkeiten getrennt geprüft würden, weiterhin einzeln als Steuerpflichtige behandelt werden könnten.
- 16 In ihrer Erwiderung tritt die Kommission dieser Unzulässigkeitseinrede entgegen und macht geltend, sie habe immer erklärt, dass der in Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltene Verweis auf „Personen“ nur Steuerpflichtige betreffe, woraus sich ergebe, dass nichtsteuerpflichtige Personen nicht Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe sein könnten. Sollte der Gerichtshof der Ansicht sein, dass die Kommission den Gegenstand des Verfahrens erweitert habe, könne es sich nur um eine teilweise Unzulässigkeit handeln.

#### Würdigung durch den Gerichtshof

- 17 Nach ständiger Rechtsprechung wird der Gegenstand einer Klage nach Art. 258 AEUV durch das in dieser Bestimmung vorgesehene Vorverfahren eingegrenzt. Daher muss die Klage auf die gleichen Gründe und das gleiche Vorbringen gestützt sein wie die mit Gründen versehene Stellungnahme. Dieses Erfordernis kann jedoch nicht so weit gehen, dass in jedem Fall eine völlige Übereinstimmung zwischen der Darlegung der Rügen im Tenor der mit Gründen versehenen Stellungnahme und den Anträgen in der Klageschrift bestehen muss, sofern nur der Streitgegenstand, wie er in der mit Gründen versehenen Stellungnahme umschrieben ist, nicht erweitert oder geändert worden ist (vgl. u. a. Urteile vom 11. Juli 2002, Kommission/Spanien,

C-139/00, Slg. 2002, I-6407, Randnrn.18 und 19, sowie vom 18. November 2010, Kommission/Portugal, C-458/08, Slg. 2010, I-11599, Randnrn. 43 und 44).

18 Zwar hat die Kommission im vorliegenden Fall in ihrem Klageantrag die Formulierung „to be members of a VAT group“ (Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe sein) verwendet, während sie in der Darlegung der Rüge in der mit Gründen versehenen Stellungnahme die Formulierung „to join a VAT group“ (sich einer Mehrwertsteuergruppe anschließen) verwendet hatte, dies hat jedoch in keiner Weise den Streitgegenstand, wie er in der genannten Stellungnahme umschrieben ist, geändert. Der zwischen diesen beiden Ausdrücken bestehende Unterschied hat nämlich keine Auswirkung auf den Inhalt der behaupteten Vertragsverletzung, die, wie sowohl in der Klageschrift als auch in der mit Gründen versehenen Stellungnahme dargelegt wird, darin bestehen soll, dass die irischen Rechtsvorschriften zur Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie die Einbeziehung von nichtsteuerpflichtigen Personen in eine Mehrwertsteuergruppe gestatten, was nach Ansicht der Klägerin gegen die Art. 9 und 11 dieser Richtlinie verstößt.

19 Folglich ist die von Irland erhobene Unzulässigkeitseinrede zurückzuweisen.

### *Zur Begründetheit*

#### Vorbringen der Parteien

20 Zur Stützung ihrer Klage macht die Kommission geltend, dass Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sei, dass nichtsteuerpflichtige Personen nicht in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogen werden könnten.

21 Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie räume nämlich die Möglichkeit ein, mehrere Personen zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, sofern jede dieser Personen einzeln mehrwertsteuerpflichtig sei. Dieser Artikel stelle eine Ausnahme von der allgemeinen Regel dar, wonach jeder Steuerpflichtige im Rahmen der Anwendung der Mehrwertsteuerregeln als gesonderte Einheit zu behandeln sei. Er müsse demnach eng ausgelegt werden. Zwar beziehe sich dieser Artikel auf „Personen“, die Tatsache aber, dass die in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogenen Personen als „ein“ Steuerpflichtiger zu behandeln seien, bedeute, dass jedes Mitglied dieser Gruppe selbst steuerpflichtig sein müsse. Ebenso setze der Begriff „Gruppe“ voraus, dass die betreffenden Personen für die Zwecke des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu derselben Kategorie gehörten.

22 Im Übrigen könnte, wenn das Wort „Personen“ so zu verstehen sei, dass es sich ohne Einschränkung auf jede Person beziehe, eine Mehrwertsteuergruppe allein aus nichtsteuerpflichtigen Personen bestehen, was gegen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verstieße.

23 Die von ihr vorgenommene Auslegung von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie stehe außerdem im Einklang mit dem Ziel dieses Artikels, das, wie aus der Begründung des Vorschlags, der zum Erlass der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) geführt habe, hervorgehe, zum einen darin bestehe, eine Verwaltungsvereinfachung für die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltung zu ermöglichen, und zum anderen darin, Missbrauch vorzubeugen, indem verhindert werde, dass Personen, die in Wirklichkeit keine unabhängigen gewerblichen Einrichtungen seien, als unterschiedliche Steuerpflichtige behandelt würden. Die Einbeziehung von nichtsteuerpflichtigen Personen in eine Mehrwertsteuergruppe erlaube nämlich weder eine Verwaltungsvereinfachung noch die Verhinderung von Missbrauch.

- 24 Weder der Wortlaut von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie noch die Vorarbeiten zu dieser Richtlinie wiesen darauf hin, dass diese Vorschrift dazu bestimmt gewesen sei, den Begriff „Steuerpflichtiger“ zu ändern und die Rechte und Pflichten der steuerpflichtigen Personen auf andere Personen auszudehnen. Dies wäre jedoch das Ergebnis, wenn nichtsteuerpflichtige Personen einer Mehrwertsteuergruppe beitreten könnten, weil dann, da die innerhalb dieser Gruppe bewirkten Erwerbe unter dem Gesichtspunkt der Mehrwertsteuer als nicht bestehend angesehen würden, zum einen an nichtsteuerpflichtige Personen Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht werden könnten, ohne Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen, und zum anderen die betreffende Gruppe die Vorsteuer auf die an solche Personen bewirkten Lieferungen wiedererlangen könnte, was zu einem Nettoverlust bei der Mehrwertsteuer führen würde und gegen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verstieße.
- 25 Daher sei Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht rein grammatikalisch auszulegen, sondern unter Berücksichtigung seines unmittelbaren Zusammenhangs, und zwar des Titels III der Richtlinie und insbesondere ihres Art. 9, wonach „Steuerpflichtiger“ sei, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, sowie allgemeiner unter Berücksichtigung der Systematik der Richtlinie.
- 26 Obwohl der Gerichtshof noch keine Gelegenheit gehabt habe, über die im vorliegenden Fall aufgeworfene Frage zu entscheiden, werde der Standpunkt der Kommission indirekt durch Randnr. 19 des Urteils vom 22. Mai 2008, Ampliscientifica und Amplifin (C-162/07, Slg. 2008, I-4019), sowie die Schlussanträge des Generalanwalts Van Gerven in der Rechtssache Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Urteil vom 20. Juni 1991, Slg. 1991, I-3111) gestützt.
- 27 Irland tritt diesem Vorbringen insgesamt entgegen und macht geltend, dass die Auslegung von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch die Kommission nicht mit dem Wortsinn dieses Artikels vereinbar sei. Dass in der englischen Fassung das Wort „persons“ (Personen) und nicht der Ausdruck „taxable persons“ (Steuerpflichtige) verwendet werde, resultiere aus einer bewussten Entscheidung des Unionsgesetzgebers. Die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme dargestellte These, wonach das Wort „taxable“ weggelassen worden sei, um eine Wiederholung zu vermeiden, sei nicht glaubhaft, da beim Erlass dieser Richtlinie in deren englischer Fassung das Wort „any“ zwischen dem Ausdruck „single taxable person“ und dem Wort „persons“ hinzugefügt worden sei.
- 28 Gegenstand von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie sei, den Mitgliedstaaten zu gestatten, mehrere Personen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, sofern bestimmte Mindestbedingungen erfüllt seien, was eine Würdigung seitens der Mitgliedstaaten erfordere. Dieser einzige Steuerpflichtige existiere im Rahmen der Anwendung der Mehrwertsteuerregeln nur, wenn er im Sinne von Art. 9 dieser Richtlinie, der den Steuerpflichtigen allgemein definiere, eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe. Entgegen dem Vorbringen der Kommission erscheine Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie innerhalb ihres Titels III in keiner Weise als Abweichung von dieser Definition. Außerdem könne der Begriff „Gruppe“ nicht als Grundlage für eine Auslegung von Art. 11 dienen, da er nicht im Wortlaut dieses Artikels erwähnt werde und die in dieser Bestimmung genannten Personen keine Gruppe bildeten, sondern aufhörten, für die Zwecke der Verwaltung der Mehrwertsteuer einzeln zu existieren, und nur noch einen Steuerpflichtigen bildeten.
- 29 Zwar könne eine Mehrwertsteuergruppe eine oder mehrere nichtsteuerpflichtige Personen umfassen, dies bedeute jedoch nicht, dass ein Mitgliedstaat die Befugnis habe, eine nur aus solchen Personen zusammengesetzte Gruppe als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, was gar keinen Sinn hätte und durch die irischen Rechtsvorschriften ausgeschlossen sei.
- 30 Irland tritt der Behauptung der Kommission entgegen, wonach deren Auslegung von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie mit den Zielen dieses Artikels im Einklang stehe. Zwar befänden sich die Verwaltungsvereinfachung und die Missbrauchsbekämpfung unter diesen Zielen, sie seien jedoch

nicht die einzigen Motive dieses Artikels, wie aus dessen zweitem Absatz hervorgehe. Jedenfalls könnten die verfolgten Ziele nicht vorgeben, wie das Wort „Personen“ auszulegen sei. Entgegen dem Vorbringen der Kommission könne die Tatsache, dass nichtsteuerpflichtige Personen in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogen würden, unter bestimmten Umständen nicht nur mit der Verwaltungsvereinfachung und der Verhinderung von Missbrauch vereinbar sein, sondern auch notwendig dafür.

31 Das Argument der Kommission, der Begriff „Steuerpflichtiger“ dürfe nicht ausgedehnt werden, sei nicht begründet, denn die Tatsache, dass einer nichtsteuerpflichtigen Person gestattet werde, Teil einer Mehrwertsteuergruppe zu sein, ändere genauso wie die Tatsache, dass einem Steuerpflichtigen, der keine steuerbaren Lieferungen bewirke, gestattet werde, Teil einer solchen Gruppe zu sein, nichts an der Tragweite dieses Begriffs. Zwar könne Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie unter bestimmten Umständen die Wirkung haben, die Rechte und Pflichten eines Mitglieds einer Mehrwertsteuergruppe auszudehnen, doch sei dies der eigentliche Zweck dieser Bestimmung, nämlich die einheitliche steuerliche Behandlung aller Personen, die Teil einer ordnungsgemäß genehmigten Mehrwertsteuergruppe seien. Außerdem gestatte Art. 11 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten, Maßnahmen gegen Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu erlassen, die von einer Mehrwertsteuergruppe begangen sein könnten.

32 Sobald eine Mehrwertsteuergruppe genehmigt worden sei, werde die Einheit, die nicht steuerpflichtig gewesen sei, in Bezug auf die Mehrwertsteuer in diese Gruppe einbezogen, sie bleibe aber für alle anderen Zwecke rechtlich unabhängig. Es werde zwar keine Mehrwertsteuer erhoben, wenn diese Einheit Gegenstände oder Dienstleistungen von einem anderen Mitglied dieser Gruppe beziehe, ihre nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten würden jedoch berücksichtigt, wenn es darum gehe, das Recht dieser Gruppe auf Vorsteuerabzug zu bestimmen, so als sei das Unternehmen als eine einzige Person strukturiert. Würde einer nichtsteuerpflichtigen Person wie z. B. einer Holdinggesellschaft nicht gestattet, Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe zu sein, liefe dies darauf hinaus, das Recht auf Vorsteuerabzug wegen der Art und Weise, in der die Einheit gesellschaftsrechtlich strukturiert sei, zu verweigern.

33 Schließlich macht Irland geltend, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs die Auslegung von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die von der Kommission vorgenommen werde, entgegen deren Vorbringen in keiner Weise stütze.

34 Wie Irland sind die Tschechische Republik, das Königreich Dänemark, die Republik Finnland und das Vereinigte Königreich der Ansicht, dass weder der Wortlaut und die Ziele von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie noch das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, noch die Rechtsprechung des Gerichtshofs den Standpunkt der Kommission stützen.

#### Würdigung durch den Gerichtshof

35 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass bei der Bestimmung der Bedeutung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts sowohl deren Wortlaut als auch ihr Zusammenhang und ihre Ziele zu berücksichtigen sind (Urteil vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Slg. 2009, I-10567, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass dieser jedem Mitgliedstaat gestattet, mehrere Personen zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, wenn sie im Gebiet dieses Mitgliedstaats ansässig sind, und zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind. Dieser Artikel macht nach seinem Wortlaut seine Anwendung nicht von weiteren Voraussetzungen und insbesondere nicht davon abhängig, dass diese Personen selbst

einzelnen die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie haben konnten. Da das Wort „Personen“ und nicht das Wort „Steuerpflichtiger“ verwendet wird, wird kein Unterschied zwischen steuerpflichtigen und nichtsteuerpflichtigen Personen gemacht.

- 37 Es ist darauf hinzuweisen, dass Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie aus Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie hervorgegangen ist. Während jedoch Nr. 2 des Anhangs A der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303), die im Unionsrecht den Begriff der Mehrwertsteuergruppe eingeführt hat, den Mitgliedstaaten gestattete, zwar rechtlich unabhängige, aber durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen untereinander verbundene „Personen ... nicht getrennt als mehrere Steuerpflichtige, sondern zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln“, wurde die Wendung „getrennt als mehrere Steuerpflichtige“ bei der Abfassung von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie fallen gelassen.
- 38 Während die Formulierung von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie in den meisten Sprachfassungen von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie in ähnlichen Worten übernommen wurde, wurde in der englischen Fassung dieses Artikels das Wort „any“ (alle) hinzugefügt, so dass die einschlägige Passage dieser Bestimmung wie folgt lautet: „each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State“ (jeder Mitgliedstaat kann alle im Gebiet dieses Mitgliedstaats ansässigen Personen als einen Steuerpflichtigen behandeln).
- 39 Aus diesen aufeinanderfolgenden redaktionellen Änderungen geht nicht hervor, dass der Unionsgesetzgeber beim Erlass der Sechsten Richtlinie und anschließend der Mehrwertsteuerrichtlinie ausschließen wollte, dass nichtsteuerpflichtige Personen in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogen werden können, und dass das Wort „Personen“ anstatt des Wortes „Steuerpflichtige“ verwendet wurde, um eine Wiederholung zu vermeiden. Die Tatsache, dass andere Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, die nicht zu deren Titel III, der den Begriff „Steuerpflichtiger“ behandelt, gehören, das Wort „Personen“ verwenden, um Steuerpflichtige zu bezeichnen, kann nicht zu einer anderen Feststellung führen, da dieses Wort insoweit in einem anderen Zusammenhang als dem von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendet wird.
- 40 Zudem ist festzustellen, dass entgegen dem Vorbringen der Kommission aus der Wendung „zusammen als einen Steuerpflichtigen“ nicht abgeleitet werden kann, dass Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur darauf abzielt, dass mehrere Steuerpflichtige als eine einzige Einheit behandelt werden können, da sich diese Wendung nicht auf eine Anwendungsvoraussetzung dieses Artikels bezieht, sondern auf sein Ergebnis, das darin besteht, dass mehrere Personen als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt werden. In der Formulierung von Art. 11 finden sich auch keine Grundlagen für das Argument der Kommission, dieser Artikel stelle eine Ausnahme von der allgemeinen Regel dar, wonach jeder Steuerpflichtige als gesonderte Einheit zu behandeln sei, so dass dieser Artikel eng auszulegen sei, bzw. für das Argument, der Begriff der Gruppe setze voraus, dass die daran teilnehmenden Personen alle zu derselben Kategorie gehörten, denn das Wort „Gruppe“ kommt dort nicht vor.
- 41 Demzufolge geht aus dem Wortlaut von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht hervor, dass nichtsteuerpflichtige Personen nicht in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogen werden können.
- 42 Die Kommission macht jedoch geltend, dass sich über den Wortlaut von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie hinaus ihre Auslegung dieses Artikels im Hinblick auf seinen

Zusammenhang, seine Ziele und die Rechtsprechung des Gerichtshofs aufdränge. Somit ist zu untersuchen, ob die von der Kommission zur Stützung dieses Standpunkts vorgebrachten Argumente zeigen, dass dieser Art. 11 dahin auszulegen ist, dass nichtsteuerpflichtige Personen nicht in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogen werden können.

- 43 Erstens ist festzustellen, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs, auf die sich die Kommission im Zusammenhang mit dieser Frage bezieht, im vorliegenden Fall nicht herangezogen werden kann, da diese Frage nicht Gegenstand der Urteile Polysar Investments Netherlands sowie Ampliscientifica und Amplifin ist.
- 44 Was zweitens den Zusammenhang von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft, ist festzustellen, dass Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie eine allgemeine Definition des Begriffs „Steuerpflichtiger“ enthält. Art. 9 Abs. 2 sowie die Art. 10, 12 und 13 der Richtlinie geben näheren Aufschluss über diesen Begriff, entweder, indem sie Personen einbeziehen oder den Mitgliedstaaten gestatten, Personen einzubeziehen, die dieser allgemeinen Definition nicht entsprechen, wie z. B. Personen, die bestimmte Umsätze gelegentlich bewirken, oder, indem sie andere Personen ausschließen, wie z. B. Lohn- und Gehaltsempfänger oder öffentlich-rechtliche Körperschaften. Daher kann aus der Systematik des Titels III der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht abgeleitet werden, dass eine Person, die dieser allgemeinen Definition nicht entspricht, zwangsläufig von dem in Art. 11 dieser Richtlinie genannten Personenkreis ausgeschlossen ist.
- 45 Zum Verhältnis zwischen Art. 9 Abs. 1 und Art. 11 innerhalb des Titels III der Mehrwertsteuerrichtlinie ist festzustellen, dass eine Zusammenschau dieser beiden Artikel nicht den von der Kommission gezogenen Schluss zulässt, dass die in Art. 11 genannten Personen einzeln der in Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie gegebenen allgemeinen Definition des Steuerpflichtigen entsprechen müssen. Werden diese beiden Bestimmungen einander gegenübergestellt, ist nicht ausgeschlossen, dass es entsprechend dem Vorbringen Irlands und der Streithelfer diese durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbundenen Personen gemeinsam sind, die zusammen diese Definition erfüllen müssen.
- 46 Daher geht das Vorbringen der Kommission fehl, wonach Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf seinen Zusammenhang dahin auszulegen sei, dass nichtsteuerpflichtige Personen nicht in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogen werden könnten.
- 47 Was drittens die mit Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten Ziele betrifft, geht aus der Begründung des Vorschlags, der zum Erlass der Sechsten Richtlinie geführt hat (KOM[73] 950), hervor, dass der Unionsgesetzgeber durch den Erlass von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie, den der genannte Art. 11 ersetzt hat, den Mitgliedstaaten freistellen wollte, die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der rein rechtlichen Selbständigkeit zu knüpfen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder um bestimmte Missbräuche zu verhindern wie z. B. die Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen.
- 48 Die Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, eine Gruppe von Personen, die eine oder mehrere Personen umfasst, die unter Umständen einzeln nicht die Eigenschaft des Steuerpflichtigen haben, als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, läuft diesen Zielen jedoch offenkundig nicht zuwider. Es kann im Gegenteil nicht ausgeschlossen werden, dass, wie Irland und die Streithelfer geltend machen, die Anwesenheit von solchen Personen in einer Mehrwertsteuergruppe zu einer Verwaltungsvereinfachung sowohl für diese Gruppe als auch für die Steuerverwaltung beiträgt und die Verhinderung bestimmter Missbräuche ermöglicht, wobei die Anwesenheit sogar unabdingbar für diese Zwecke sein kann, wenn sie allein die engen Beziehungen herstellt, die auf finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Ebene zwischen den diese Gruppe bildenden Personen

bestehen müssen, damit sie zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt werden.

- 49 Zudem ist festzustellen, dass, sollte eine solche Möglichkeit selbst zu Missbräuchen führen können, Art. 11 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten gestattet, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung von Art. 11 Abs. 1 vorzubeugen.
- 50 Demzufolge hat die Kommission nicht dargetan, dass die Ziele von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie für eine Auslegung sprechen, wonach nichtsteuerpflichtige Personen nicht in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogen werden können.
- 51 Nach alledem ist die Klage der Kommission abzuweisen.

### **Kosten**

- 52 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr gemäß dem Antrag Irlands die Kosten aufzuerlegen. Gemäß Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung, wonach die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten tragen, ist zu entscheiden, dass die Tschechische Republik, das Königreich Dänemark, die Republik Finnland sowie das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland ihre eigenen Kosten tragen.

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

- 1. Die Klage wird abgewiesen.**
- 2. Die Europäische Kommission trägt die Kosten.**
- 3. Die Tschechische Republik, das Königreich Dänemark, die Republik Finnland sowie das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland tragen ihre eigenen Kosten.**

Unterschriften

---

\* Verfahrenssprache: Englisch.