

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

11. März 2020(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Mehrwertsteuer – Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Art. 2 und 6 – Geltungsbereich – Steuerbare Umsätze – Entgeltlich erbrachte Dienstleistung – Entsendung von Personal einer Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft – Auf die entstandenen Kosten beschränkte Erstattung durch die Tochtergesellschaft“

In der Rechtssache C-94/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof, Italien) mit Entscheidung vom 27. November 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 6. Februar 2019, in dem Verfahren

San Domenico Vetraria SpA

gegen

Agenzia delle Entrate,

Beteiligter:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. G. Xuereb sowie der Richter T. von Danwitz und A. Kumin (Berichterstatler),

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitis und S. Mortoni als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 2 und 6 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. 1977, L 145, S. 1) (im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie des Grundsatzes der Mehrwertsteuerneutralität.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der San Domenico Vetraria SpA und der Agenzia delle Entrate (Steuerverwaltung, Italien) über Abzüge von der Mehrwertsteuer für das Steuerjahr 2005, die auf die Beträge gezahlt wurde, die die San Domenico Vetraria ihrer Muttergesellschaft Avir SpA wegen der Entsendung einer Führungskraft erstattet hat.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

...“

4 In Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie heißt es:

„Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.“

Italienisches Recht

5 Art. 30 des Decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (Gesetzesvertretendes Dekret Nr. 276 zur Umsetzung der Ermächtigungen gemäß dem Gesetz Nr. 30 vom 14. Februar 2003 in den Bereichen Beschäftigung und Arbeitsmarkt) vom 10. September 2003 (Supplemento ordinario zur GURI Nr. 235 vom 9. Oktober 2003) bestimmt:

„1. Eine Entsendung liegt vor, wenn ein Arbeitgeber aus eigenem Interesse einen oder mehrere Arbeitnehmer vorübergehend zur Ausführung einer bestimmten Arbeitsleistung an einen anderen überstellt.

2. Im Fall der Entsendung bleiben die Entlohnung und die Arbeitsbedingungen des Arbeitnehmers in der Verantwortung des Arbeitgebers.“

6 Art. 8 Abs. 35 der Legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) (Gesetz Nr. 67 mit Bestimmungen über die Aufstellung des Jahres- und Mehrjahreshaushalts des Staates [Haushaltsgesetz 1988]) vom 11. März 1988 (Supplemento ordinario zur GURI Nr. 61 vom 14. März 1988) (im Folgenden: Gesetz Nr. 67/88) lautet:

„Nicht der Mehrwertsteuer unterliegen die Überlassung oder Entsendung von Personal, für die lediglich die entsprechenden Kosten erstattet werden.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

7 Im Lauf des Jahres 2004 entsandte Avir eine ihrer Führungskräfte an ihre Tochtergesellschaft San Domenico Vetraria, um die Stelle des Direktors einer ihrer Betriebsstätten

zu besetzen. In diesem Rahmen erhielt San Domenico Vetraria von ihrer Muttergesellschaft Rechnungen in Höhe der Kosten, die wegen der Entsendung der Führungskraft entstanden waren. Diese mit der Entsendung verbundenen Kosten erstattete San Domenico Vetraria an Avir mit Mehrwertsteuer, um anschließend vom Vorsteuerabzugsrecht Gebrauch zu machen.

8 Die Steuerverwaltung war der Auffassung, dass die Erstattungen nicht der Mehrwertsteuer unterlägen, da sie keine Dienstleistungen zwischen einer Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft beträfen, und forderte daher die insoweit als Vorsteuer abgezogene Mehrwertsteuer nach.

9 Die Klage von San Domenico Vetraria gegen die Nacherhebung wurde von den Gerichten der ersten Instanz und der Berufungsinstanz abgewiesen. Das Berufungsgericht war insbesondere der Ansicht, dass es sich, mangels Nachweises, dass der entsandte Arbeitnehmer höhere Bezüge erhalten oder andere Aufgaben als bei der entsendenden Gesellschaft ausgeübt habe, bei den von dieser gezahlten Beträgen nur um Kostenerstattungen im Sinne von Art. 8 Abs. 35 des Gesetzes Nr. 67/88 gehandelt habe.

10 Nach Auffassung der Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof, Italien), die mit einer von San Domenico Vetraria eingelegten Kassationsbeschwerde befasst ist, ist die Frage, ob die Entsendung von Personal gegen die Erstattung der entsprechenden Kosten als steuerbar angesehen werden kann, für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits erheblich.

11 Gemäß Art. 8 Abs. 35 des Gesetzes Nr. 67/88 sei der Entsendungsvorgang für die Zwecke der Mehrwertsteuer nicht relevant und somit nicht steuerbar, wenn die Erstattung der Höhe nach den Kosten entspreche, die für das entsendete Personal entstanden seien. Allerdings bestünden Zweifel daran, ob eine Leistung wie die Entsendung von Personal gegen Erstattung der Kosten der entsprechenden Leistungen vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgeschlossen sei.

12 Dass ein Entsendungsvorgang wie der im Ausgangsverfahren fragliche wirtschaftlicher Natur sei, dürfte sich nämlich daraus ergeben, dass nach Art. 30 des in Rn. 5 des vorliegenden Urteils genannten Gesetzesvertretenden Dekrets ein spezifisches Interesse des entsendenden Arbeitgebers bestehen müsse, nämlich die bessere Leistungsfähigkeit der gemeinsamen Organisation von Mutter- und Tochtergesellschaft zu gewährleisten. Im Übrigen werde im vorliegenden Fall nicht bestritten, dass dieses Interesse besteht.

13 Dass ein solcher Entsendungsvorgang eine gegen Entgelt geleistete Dienstleistung darstellte, könne sich ferner aus der Höhe der – vorliegend nicht unbedeutenden – Zahlungen ergeben, die der Entsendungsempfänger in Höhe der wegen der Entsendung der Arbeitnehmer anfallenden Kosten und Abgaben leiste.

14 Die Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof) ist ferner der Ansicht, dass die nationale Vorschrift eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung zwischen der Entsendung von Personal und der Gestellung von Arbeitskräften darstellen könnte, die sich auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität auswirken könne, da die Gestellung stets eine steuerbare Leistung darstelle.

15 Unter diesen Umständen hat die Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Art. 2 und 6 der Sechsten Richtlinie sowie der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Rechtsvorschrift entgegenstehen, nach der die Überlassung oder Entsendung von Personal der Muttergesellschaft gegen Zahlung nur der

entsprechenden Kosten durch die Tochtergesellschaft für die Zwecke der Mehrwertsteuer nicht relevant ist?

Zur Vorlagefrage

16 Im Hinblick auf die Beantwortung der Vorlagefrage ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

17 Des Weiteren gilt nach Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie „jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands“ ist, als Dienstleistung.

18 Im vorliegenden Fall ist nach den Angaben des vorlegenden Gerichts unstreitig, dass Avir steuerpflichtig ist, und die im Ausgangsverfahren fragliche Dienstleistung, nämlich die Entsendung einer ihrer Führungskräfte an ihre Tochtergesellschaft San Domenico Vetraria, innerhalb des betreffenden Landes erfolgt ist.

19 Somit bleibt zu prüfen, ob diese Dienstleistung im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie „gegen Entgelt“ erbracht wurde.

20 Insoweit setzen nach ständiger Rechtsprechung die steuerbaren Umsätze im Rahmen des Mehrwertsteuersystems das Vorliegen einer Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis oder einen Gegenwert voraus. Beschränkt sich die Tätigkeit eines Dienstleistenden ausschließlich darauf, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen, fehlt es daher an einer Besteuerungsgrundlage, und diese Leistungen unterliegen nicht der Mehrwertsteuer (Urteil vom 22. Juni 2016, *Ěeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

21 Daraus folgt, dass eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie „gegen Entgelt“ erbracht wird und somit steuerbar ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet. Dies ist dann der Fall, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Juni 2016, *Ěeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 21 und 22 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, vom 22. November 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, Rn. 39, sowie vom 3. Juli 2019, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, Rn. 69).

22 Im vorliegenden Fall scheint aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervorzugehen, dass die Entsendung auf der Grundlage eines vertraglichen Rechtsverhältnisses zwischen Avir und San Domenico Vetraria erfolgt ist.

23 Im Übrigen zeigt sich, dass im Rahmen dieses Rechtsverhältnisses gegenseitige Leistungen ausgetauscht wurden, nämlich auf der einen Seite die Entsendung einer Führungskraft von Avir an San Domenico Vetraria und auf der anderen Seite die Zahlung in Rechnung gestellter Beträge von San Domenico Vetraria an Avir.

24 Die Kommission bestreitet jedoch einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen diesen beiden Leistungen. Ohne die Vereinbarung einer Vergütung, die die Avir entstandenen Kosten übersteige, sei die im Ausgangsverfahren fragliche Entsendung nicht erfolgt, um eine Gegenleistung zu erhalten.

25 Diese Ansicht geht fehl.

26 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs besteht ein unmittelbarer Zusammenhang, wenn sich zwei Leistungen gegenseitig bedingen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. März 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, Rn. 13 bis 20, und vom 16. Oktober 1997, Fillibeck, C?258/95, EU:C:1997:491, Rn. 15 bis 17), d. h., wenn die eine Leistung nur unter der Voraussetzung erbracht wird, dass auch die andere Leistung erfolgt, und umgekehrt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 23. November 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, Rn. 14, und vom 2. Juni 1994, Empire Stores, C?33/93, EU:C:1994:225, Rn. 16).

27 Sollte daher nachgewiesen werden – was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist –, dass die durch San Domenico Vetraria erfolgte Zahlung der Beträge, die ihr von ihrer Muttergesellschaft in Rechnung gestellt wurden, eine Voraussetzung dafür war, dass ihre Muttergesellschaft die Führungskraft entsendet, und dass die Tochtergesellschaft diese Beträge nur als Gegenleistung für die Entsendung gezahlt hat, wäre festzustellen, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den beiden Leistungen besteht.

28 Folglich wäre der Umsatz als gegen Entgelt erbracht anzusehen und unterläge, da die anderen Voraussetzungen gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie gleichfalls erfüllt sind, der Mehrwertsteuer.

29 Unerheblich ist hierbei die Höhe der Gegenleistung und insbesondere, ob diese höher, gleich hoch oder geringer als die Kosten ausfällt, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Erbringung seiner Leistung entstanden sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Januar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, Rn. 22, sowie vom 2. Juni 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung). Ein solcher Umstand lässt nämlich den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und der empfangenen Gegenleistung unberührt (Urteil vom 2. Juni 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, nach der die Überlassung oder Entsendung von Personal der Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft gegen Erstattung nur der entsprechenden Kosten für die Zwecke der Mehrwertsteuer als nicht relevant gilt, sofern die von der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft gezahlten Beträge einerseits und die Überlassung oder Entsendung andererseits sich gegenseitig bedingen.

Kosten

31 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 2 Nr. 1 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 ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, nach der die Überlassung oder Entsendung von Personal der Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft gegen Erstattung nur der entsprechenden Kosten für die Zwecke der Mehrwertsteuer als nicht relevant gilt, sofern die von der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft gezahlten Beträge einerseits und die Überlassung oder Entsendung

andererseits sich gegenseitig bedingen.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Italienisch.