

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

15. Mai 2019(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 135 Abs. 1 Buchst. b – Lieferung von Gegenständen – Steuerbefreiungen für andere Tätigkeiten – Gewährung und Vermittlung von Krediten – Tankkarten“

In der Rechtssache C-235/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) mit Entscheidung vom 23. November 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 28. März 2018, in dem Verfahren

Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH

gegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten F. Biltgen, des Richters C. G. Fernlund und der Richterin L. S. Rossi (Berichterstatlerin),

Generalanwalt: E. Tanchev,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH, vertreten durch J. Pomorska-Porębska, Steuerberaterin,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und J. Hottiaux 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 von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).
- 2 Das Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH mit Sitz in Österreich (im Folgenden: Vega International) und dem Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Direktor der Finanzkammer Warschau, Polen) über dessen Weigerung, Vega International die Mehrwertsteuer für den Kauf von Kraftstoff unter Verwendung von Tankkarten zu erstatten.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

- a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;

...

- c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

- 4 Art. 14 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„(1) Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

(2) Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:

...

- c) die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.“

- 5 Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Als ‚Dienstleistung‘ gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.“

- 6 In Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

- b) die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber“.

Polnisches Recht

- 7 Die Richtlinie 2006/112 wurde durch die Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. 2011, Nr. 177, Pos. 1054) in geänderter Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) in polnisches Recht umgesetzt:
- 8 Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzes lautet:
- „[Der Mehrwertsteuer unterliegen:] die entgeltliche Lieferung von Gegenständen und die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen im Inland.“
- 9 Art. 7 Abs. 1 und 8 des Mehrwertsteuergesetzes sieht vor:
- „1) Als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über Gegenstände zu verfügen ...
- ...
- 8) Wird die Lieferung desselben Gegenstands von mehreren Unternehmen in der Art vorgenommen, dass das erste Unternehmen diesen Gegenstand unmittelbar an den Erwerber am Ende der Reihe übergibt, so gilt die Lieferung des Gegenstands als von jedem Unternehmen bewirkt, das an diesen Handlungen beteiligt war.“
- 10 Art. 8 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:
- „Als Dienstleistung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 gilt jede Leistung an eine natürliche Person, eine juristische Person oder eine nicht rechtsfähige Organisationseinheit, die keine Lieferung von Gegenständen im Sinne des Art. 7 ist ...“
- 11 Art. 43 Abs. 1 Nr. 38 des Mehrwertsteuergesetzes, durch den Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 umgesetzt wird, lautet:
- „[Von der Steuer befreit sind] die Gewährung von Krediten oder Gelddarlehen, die Vermittlung von Krediten oder Gelddarlehen und die Verwaltung von Krediten oder Gelddarlehen durch die Kredit- oder Darlehensgeber“.
- 12 In Art. 86 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes heißt es:
- „Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen zur Vornahme steuerbarer Handlungen verwendet werden, sind die in Art. 15 genannten Steuerpflichtigen berechtigt, den Betrag der Vorsteuer vom Betrag der geschuldeten Steuer abzuziehen ...“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

- 13 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Tätigkeit von Vega International darin besteht, Nutzfahrzeuge namhafter Hersteller vom Werk direkt zum Kunden zu überführen. Diese Dienstleistung wird durch mehrere Tochtergesellschaften von Vega International mit Sitz in unterschiedlichen Mitgliedstaaten, u. a. die Tochtergesellschaft Vega Poland sp. z o.o. mit Sitz in Polen (im Folgenden: Vega Poland), erbracht.
- 14 Vega International organisiert und verwaltet die Versorgung aller ihrer Unternehmen mit Tankkarten verschiedener Kraftstoffanbieter. Die von Vega Poland überführten Fahrzeuge werden unter Verwendung persönlicher, an die Fahrer ausgegebener Tankkarten betankt. Aus organisatorischen Gründen und wegen der Höhe der Kosten werden alle Tankkartenumsätze durch

die Muttergesellschaft in Österreich zentralisiert, die von den Kraftstoffanbietern Rechnungen erhält, die insbesondere den Kauf von Kraftstoff mit Mehrwertsteuer belegen. Am Ende jedes Monats stellt Vega International ihren Tochtergesellschaften, u. a. Vega Poland, dann den für die Erbringung der Dienstleistung der Überführung von Fahrzeugen bereitgestellten Kraftstoff mit einem Zuschlag von 2 % in Rechnung. Die Tochtergesellschaften sind berechtigt, Rechnungen über die Verwendung der Tankkarten mit Rechnungen an die österreichische Gesellschaft zu verrechnen, oder müssen sie innerhalb von ein bis drei Monaten ab ihrem Erhalt begleichen.

- 15 Mit Bescheid vom 11. August 2014 verweigerte der Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście (Leiter des Zweiten Finanzamts Warschau-Śródmieście, Polen) Vega International die Erstattung der Mehrwertsteuer für den Zeitraum April bis Juni 2012 in Höhe von 106 031,44 polnischen Złoty (PLN) (ungefähr 24 735,82 Euro). Dieser Bescheid wurde vom Direktor der Finanzkammer Warschau mit Bescheid vom 28. November 2014 bestätigt.
- 16 Vega International erhob gegen diesen Bescheid Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau, Polen). Mit Urteil vom 26. Juni 2015 wies dieses Gericht die Klage von Vega International als unbegründet ab.
- 17 Vega International legte daraufhin gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) ein. Dieses Gericht zog wie die polnischen Steuerbehörden und das Gericht im ersten Rechtszug die Möglichkeit in Betracht, auf den vorliegenden Fall die Grundsätze anzuwenden, die der Gerichtshof in seinem Urteil vom 6. Februar 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), aufgestellt habe, wonach es sich bei einer Übereinkunft über Kraftstoffverwaltung nicht um eine Kraftstofflieferung handele, sondern um einen Vertrag über die Finanzierung des Bezugs von Kraftstoff. Nach der Beurteilung des Gerichtshofs in der diesem Urteil zugrunde liegenden Rechtssache kaufe nämlich nicht das Leasingunternehmen den Kraftstoff – in der Absicht, ihn an den Leasingnehmer weiterzuliefern –, sondern dieser wähle die Qualität und Menge sowie den Zeitpunkt des Kaufs des Kraftstoffs frei und verfüge somit über diesen Kraftstoff, als ob er sein Eigentümer wäre.
- 18 Im vorliegenden Fall sei unter Heranziehung dieses Urteils davon auszugehen, dass Vega International keine „Lieferungen von Gegenständen“, hier von Kraftstoff, im Sinne von Art. 7 Abs. 8 des Mehrwertsteuergesetzes tätige, für die die Mehrwertsteuer erstattet werden könne, sondern Finanzierungsdienstleistungen an Vega Poland erbringe, die in Polen nicht steuerpflichtig seien, da sie gemäß Art. 43 Abs. 1 Nr. 38 dieses Gesetzes von der Mehrwertsteuer befreit seien.
- 19 Das vorliegende Gericht stellt jedoch fest, dass das Urteil vom 6. Februar 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), nicht auf der Grundlage der Richtlinie 2006/112 ergangen sei, sondern die Auslegung der früher geltenden Bestimmungen 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) betreffe.
- 20 Unter diesen Umständen hat es Zweifel an der Auslegung der neuen Bestimmung in Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112, die sich auf Umsätze wie die Gewährung oder Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber beziehe, im Licht dieses Urteils. Es stelle sich daher die Frage, ob die von Vega International in Österreich realisierten Umsätze im Zusammenhang mit der Bereitstellung und Abrechnung der im Rahmen des Konzerns für den Erwerb von Kraftstoff durch die Tochtergesellschaften verwendeten Tankkarten als solche Umsätze eingestuft werden könnten. Diese Zweifel würden durch die Unterschiede in der Rechtsprechung der nationalen Gerichte, die sich bei der Beurteilung der Art der im Rahmen der Bereitstellung der Tankkarten abgeschlossenen Geschäfte auf diesen Präzedenzfall bezogen hätten,

noch verschärft.

- 21 Deshalb ist es nach Auffassung des vorlegenden Gerichts für die Entscheidung über die von Vega International eingelegte Kassationsbeschwerde erforderlich, dass der Gerichtshof selbst Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 auslegt.
- 22 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Umfasst Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 die Bereitstellung von Tankkarten sowie das Aushandeln, die Finanzierung und die Abrechnung des Erwerbs von Kraftstoffen unter Verwendung dieser Karten oder können diese mehraktigen Handlungen als Reihengeschäfte eingestuft werden, deren Hauptzweck die Lieferung von Kraftstoff ist?

Zur Vorlagefrage

- 23 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Bereitstellung von Tankkarten durch eine Muttergesellschaft für ihre Tochtergesellschaften, wodurch diese die Fahrzeuge, die sie überführen, mit Kraftstoff betanken können, als von der Mehrwertsteuer befreite Gewährung eines Kredits im Sinne dieser Bestimmung eingestuft werden kann oder als mehraktige Handlung, deren Hauptzweck die Lieferung von Kraftstoff und damit die Lieferung eines Gegenstands im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist, für die die in Polen gezahlte Mehrwertsteuer erstattet werden kann.
- 24 Zunächst ist festzustellen, dass die für das Ausgangsverfahren einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 im Wesentlichen mit den entsprechenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie identisch sind. Daher ist die Rechtsprechung zu den genannten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie für die Auslegung der entsprechenden Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 weiterhin einschlägig (vgl. u. a. Urteil vom 28. Juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 27).
- 25 Zur Beantwortung der Frage des vorlegenden Gerichts ist darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt, der Mehrwertsteuer unterliegen.
- 26 Gemäß Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, grundsätzlich als Lieferung von Gegenständen.
- 27 Nach ständiger Rechtsprechung bezieht sich der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie und Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 nicht auf die Eigentumsübertragung in den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen, sondern umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (Urteile vom 8. Februar 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, Rn. 7, vom 14. Juli 2005, *British American Tobacco und Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, Rn. 35, vom 21. Februar 2006, *Halifax u. a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 51, vom 3. Juni 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, Rn. 24, und vom 18. Juli 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, Rn. 33).

- 28 Des Weiteren hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Begriff einen objektiven Charakter hat und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar ist. Die Steuerverwaltung ist dabei nicht verpflichtet, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des betroffenen Steuerpflichtigen zu ermitteln oder gar die Absicht eines von diesem Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlers zu berücksichtigen (Urteil vom 21. November 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Bereitstellung von Tankkarten durch Vega International für ihre Tochtergesellschaften, u. a. Vega Poland, diesen insbesondere die Versorgung mit Kraftstoff an Tankstellen ermöglicht. Sie adressieren dann die Rechnungen, die den Kauf von Kraftstoff mit Mehrwertsteuer, deren Erstattung Vega International bei der polnischen Steuerverwaltung beantragt hat, belegen, direkt an Vega International.
- 30 Daher ist zur Beantwortung der Frage des vorlegenden Gerichts zu untersuchen, ob die Mineralölgesellschaften im Ausgangsverfahren die Befähigung, über den Kraftstoff wie ein Eigentümer zu verfügen, faktisch auf Vega International oder Vega Poland übertragen haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, Rn. 33).
- 31 Im Urteil vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), hat der Gerichtshof untersucht, ob im Rahmen eines Kraftfahrzeugleasingvertrags eine Lieferung von Gegenständen, hier von Kraftstoff, durch die Mineralölgesellschaften an ein Leasingunternehmen vorliegt, wenn der Leasingnehmer sein Fahrzeug im Namen und für Rechnung dieses Unternehmens betankt, das dann bei den nationalen Steuerbehörden die Erstattung der auf den Kraftstoff erhobenen Mehrwertsteuer beantragt.
- 32 In diesem Urteil hat der Gerichtshof festgestellt, dass unstreitig der Leasingnehmer befugt ist, über den Kraftstoff so zu verfügen, als wäre er der Eigentümer, weil er ihn unmittelbar von den Tankstellen erhält und der Leasinggeber zu keiner Zeit darüber entscheiden kann, wie und wozu der Kraftstoff verwendet werden soll (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, Rn. 34).
- 33 Nach Auffassung des Gerichtshofs erfolgen die Lieferungen in einem solchen Fall auch nur vordergründig auf Kosten des Leasingunternehmens. Zum einen stellen die monatlich an sie gezahlten Raten nur einen Vorschuss dar. Zum anderen kommt der Leasingnehmer für den am Jahresende abgerechneten tatsächlichen Verbrauch auf und trägt daher die Kosten der Kraftstofflieferung in voller Höhe (Urteil vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, Rn. 35).
- 34 Der Gerichtshof hat daraus gefolgert, dass die Übereinkunft über Kraftstoffverwaltung zwischen dem Leasingunternehmen und dem Leasingnehmer für das Leasingunternehmen kein Vertrag über die Lieferung eines Gegenstands, hier von Kraftstoff, sondern vielmehr ein Vertrag über die Finanzierung des Bezugs von Kraftstoff ist. Nach Auffassung des Gerichtshofs kauft nämlich nicht das Leasingunternehmen den Kraftstoff – in der Absicht, ihn an den Leasingnehmer weiterzuliefern –, sondern dieser kauft ihn, wobei er dessen Qualität und Menge sowie den Zeitpunkt des Kaufs frei wählt. Deshalb übernimmt das Leasingunternehmen dem Leasingnehmer gegenüber in Wirklichkeit die Funktion eines Kreditgebers (Urteil vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, Rn. 36).
- 35 Nach der in Rn. 24 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung sind diese Erwägungen des Gerichtshofs zu Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie für die Auslegung des Begriffs „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 auf die Umstände der

vorliegenden Rechtssache übertragbar.

- 36 Insbesondere ist festzustellen, dass Vega International im vorliegenden Fall über den Kraftstoff, für dessen Kauf sie die Erstattung der Mehrwertsteuer beantragt, nicht verfügt, als wäre sie sein Eigentümer. Der Kraftstoff wird nämlich von Vega Poland direkt bei den Anbietern und nach eigenem Ermessen gekauft. Deshalb entscheidet Vega Poland vor allem über die Modalitäten des Kraftstoffkaufs, da sie wählen kann, bei welcher Tankstelle von den durch Vega International mitgeteilten Anbietern sie mit Kraftstoff betankt, und über die Qualität, die Menge, die Art des Kraftstoffs sowie den Zeitpunkt des Kaufs und die Art der Verwendung frei entscheiden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. April 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, Rn. 26).
- 37 Darüber hinaus ist unstreitig, dass Vega Poland auch sämtliche mit dem Betanken verbundenen Kosten trägt, da Vega International ihr den Kraftstoff in Rechnung stellt. Ferner kann die polnische Tochtergesellschaft Rechnungen über die Verwendung von Tankkarten entweder mit Rechnungen an die österreichische Gesellschaft verrechnen oder sie direkt innerhalb von ein bis drei Monaten ab ihrem Erhalt begleichen.
- 38 Deshalb ist, wie die polnische Regierung und die Europäische Kommission ausführen, nicht davon auszugehen, dass im Ausgangsverfahren die Kraftstofflieferung an Vega International erfolgt und diese den Gegenstand an Vega Poland weiterliefert und dadurch ihrerseits eine Kraftstofflieferung an Letztere tätigt. Wie die Kommission betont, ist vielmehr festzustellen, dass Vega International sich darauf beschränkt, ihrer polnischen Tochtergesellschaft unter Verwendung von Tankkarten ein einfaches Instrument zur Verfügung zu stellen, das ihr den Kauf des Kraftstoffs ermöglicht, und damit im Rahmen des Erwerbs dieses Gegenstands nur die Rolle eines Vermittlers spielt.
- 39 Da es für Vega International im Ausgangsverfahren an der Lieferung eines Gegenstands, nämlich von Kraftstoff, fehlt, hat sie keinen Anspruch auf Erstattung der auf die an sie adressierten Rechnungen gezahlten Mehrwertsteuer für die durch Vega Poland an Tankstellen erfolgte Betankung mit Kraftstoff.
- 40 Allerdings hat gemäß Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist, als „Dienstleistung“ zu gelten.
- 41 Unstreitig ist der von Vega International in Bezug auf ihre polnische Tochtergesellschaft realisierte Umsatz, der in der Bereitstellung von Tankkarten vor allem zur Betankung der von dieser überführten Fahrzeuge mit Kraftstoff besteht, keine „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112. Daher ist sie eine „Dienstleistung“ im Sinne von Art. 24 Abs. 1 dieser Richtlinie.
- 42 Um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, ist deshalb auch zu prüfen, ob diese Dienstleistung als von der Mehrwertsteuer befreite Gewährung eines Kredits im Sinne von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 eingestuft werden kann.
- 43 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die nach dieser Bestimmung von der Steuer befreiten Umsätze durch die Art der erbrachten Dienstleistungen und nicht durch den Erbringer oder den Empfänger der Leistung definiert werden, so dass die Anwendung dieser Befreiungen nicht vom Status des Unternehmens abhängt, das diese Dienstleistungen erbringt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 4. Mai 2006, *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289, Rn. 66, und vom 21. Juni 2007, *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, Rn. 25).
- 44 Insbesondere ist der Ausdruck „Gewährung und Vermittlung von Krediten“ in dieser Bestimmung

weit auszulegen, so dass er nicht nur auf Darlehen und Kredite von Banken und Finanzinstituten beschränkt werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. Oktober 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, Rn. 13, vom 22. Oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, Rn. 37, und vom 18. Oktober 2018, Volkswagen Financial Services [UK], C-153/17, EU:C:2018:845, Rn. 35).

- 45 Diese Auslegung wird durch das Ziel des durch die Richtlinie 2006/112 eingeführten gemeinsamen Systems gestützt, durch das vor allem die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen sichergestellt werden soll (vgl. u. a. Urteil vom 27. Oktober 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, Rn. 14).
- 46 Deshalb verstieße eine Auslegung, wonach die Gewährung der Finanzierung eines Kaufs durch eine Bank von der Mehrwertsteuer befreit wäre, wohingegen die Finanzierung desselben Kaufs durch einen Wirtschaftsteilnehmer, der nicht den besonderen Status eines Unternehmens des Finanz- oder Bankensektors hat, der Mehrwertsteuer unterläge, gegen einen der fundamentalen Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, nämlich die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen.
- 47 Im vorliegenden Fall werden, wie in Rn. 14 des vorliegenden Urteils ausgeführt, sämtliche Umsätze, die unter Verwendung von Tankkarten bewirkt werden, die von Vega International ihren Tochtergesellschaften, u. a. Vega Poland, zur Verfügung gestellt werden, von der Muttergesellschaft in Österreich zentralisiert, die von den Kraftstoffanbietern Rechnungen erhält, die insbesondere den Kauf von Kraftstoff mit Mehrwertsteuer belegen. Am Ende jedes Monats stellt Vega International ihren Tochtergesellschaften dann den für die Erbringung der Dienstleistung der Überführung von Fahrzeugen bereitgestellten Kraftstoff mit einem Zuschlag von 2 % in Rechnung. Schließlich haben die Tochtergesellschaften Rechnungen über die Verwendung der Tankkarten entweder mit Rechnungen an die österreichische Gesellschaft zu verrechnen oder sie innerhalb von ein bis drei Monaten ab ihrem Erhalt zu begleichen.
- 48 Vega International erhält dadurch, dass sie bei Vega Poland diesen Zuschlag von 2 % erhebt, eine Vergütung für die an die polnische Tochtergesellschaft erbrachte Dienstleistung. Vega International erbringt somit eine Finanzdienstleistung an Vega Poland, indem sie den Kauf von Kraftstoff vorfinanziert, und fungiert hierzu wie ein gewöhnliches Finanz- oder Kreditinstitut.
- 49 Deshalb ist die Bereitstellung von Tankkarten für Vega Poland durch Vega International ein echtes Finanzgeschäft, das, genauer gesagt, der Gewährung eines Kredits im Sinne von Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 ähnelt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Oktober 2018, Volkswagen Financial Services [UK], C-153/17, EU:C:2018:845, Rn. 36).
- 50 Demzufolge können Dienstleistungen wie die von Vega International für Vega Poland erbrachten gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 von der Steuer befreit sein.
- 51 Nach alledem ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Bereitstellung von Tankkarten durch eine Muttergesellschaft für ihre Tochtergesellschaften, wodurch diese die Fahrzeuge, die sie überführen, mit Kraftstoff betanken können, als von der Mehrwertsteuer befreite Gewährung eines Kredits im Sinne dieser Bestimmung eingestuft werden kann.

Kosten

52 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem 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 (Achte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 135 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Bereitstellung von Tankkarten durch eine Muttergesellschaft für ihre Tochtergesellschaften, wodurch diese die Fahrzeuge, die sie überführen, mit Kraftstoff betanken können, als von der Mehrwertsteuer befreite Gewährung eines Kredits im Sinne dieser Bestimmung eingestuft werden kann.

Unterschriften

* [_](#) Verfahrenssprache: Polnisch.