
EuGH Report

1/11

Mehrwertsteuer¹

Inhaltsübersicht

- I EuGH, Urteil v. 7.10.2010 – verbundene Rs. C-53/09 und C-55/09 (*LMUK und Baxi*) Vorsteuerabzug aus Zahlungen im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms
- II EuGH, Urteil v. 28.10.2010 – Rs. C-175/09 (*AXA UK*) – Keine Steuerbefreiung für Leistungen im Bereich des Zahlungseinzugs
- III EuGH, Urteil v. 16.12.2010 – Rs. C-430/09 (*Euro Tyre Holding*) – Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung im Reihengeschäft/Zuordnung der Warenbewegung

I EuGH, Urteil v. 7.10.2010 – verbundene Rs. C-53/09 und C-55/09 (*LMUK und Baxi*)²

Vorsteuerabzug aus Zahlungen im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms

Im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms sind die Art. 5, 6 und 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³ dahin auszulegen, – dass die Zahlungen des Programmmanagers in der Rechtssache C-53/09 an die Lieferer, welche den Kunden Treueprämien liefern, als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden von den genannten Lieferern erbrachte Lieferung von Gegenständen



Jan Ole Luuk
Rechtsanwalt, LL.M.,
MWST-Experte FH,
Walder Wyss & Partner AG,
Zürich

oder gegebenenfalls erbrachte Dienstleistung anzusehen sind, wobei es jedoch Sache des vorlegenden Gerichts ist, zu prüfen, ob diese Zahlungen auch die Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen umfassen, die einer gesonderten Dienstleistung entspricht, – dass die Zahlungen des Sponsors in der Rechtssache C-55/09 an den Programmmanager, welcher den Kunden Treueprämien liefert, teils als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden vom Manager dieses Programms erbrachte Lieferung von Gegenständen und teils als Gegenleistung für die von diesem Manager dem Sponsor erbrachten Dienstleistungen anzusehen sind.

¹ Im Weiteren sei noch auf folgende, in den Berichtszeitraum vom 1. Oktober bis 31. Dezember 2010 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer hingewiesen: EuGH, Urteil v. 7.10.2010 –Rs. C-222/09 (*Kronspan Mielec*) zur Abgrenzung wissenschaftlicher Leistungen und Beratungsleistungen, Urteil v. 21.10.2010 – Rs. C-385/09 (*Nidera Handelscompagnie*) zum Verhältnis von Vorsteuerabzug und mehrwertsteuerlicher Registrierung, Urteil v. 26.10.2010 – Rs. C-97/09 (*Schmelz*) zur Beschränkung der Gültigkeit der Steuerbefreiung für Kleinunternehmen auf im Inland ansässige Steuerpflichtige, Urteil v. 28.10.2010 – Rs. C-49/09 (*Kommission/Polen*) zur Anwendung des ermässigten Steuersatzes auf Säuglingsbekleidung, Urteil v. 18.11.2010 – Rs. C-84/09 (X) zum Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung und eines innergemeinschaftlichen Erwerbs neuer

1 Ausgangssachverhalt

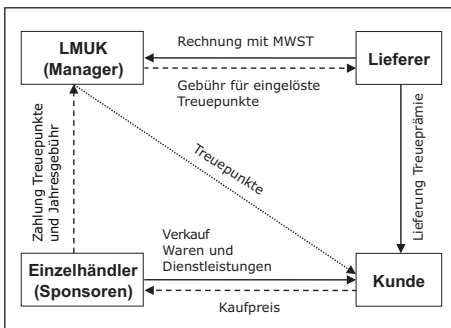
Die Loyalty Management UK Ltd («LMUK») betreibt ein Kundenbindungsprogramm für Einzelhändler («Sponsoren»). Deren Kunden erhalten im Rahmen dieses Programms von LMUK bei jedem Kauf Punkte entsprechend der Höhe des Kaufbetrags, die sie gegen Treueprämien in Form von Waren oder Dienstleistungen einlösen können. Wenn der Kunde aus-

reichend viele Punkte gesammelt hat, kann er diese gegen eine Treueprämie einlösen, die er entweder gratis oder zu einem herabgesetzten Preis erhält. Die Treueprämien erhält der Kunde jedoch nicht von den Sponsoren, sondern von einem Dritten («Lieferer»). Die Sponsoren zahlen LMUK für jeden gewährten Punkt einen bestimmten Betrag. Ausserdem zahlen sie eine Jahresgebühr für Marketing, Entwicklung und Förderung des Programms. LMUK zahlt ihrerseits für jeden eingelösten Punkt einen festen, als «Dienstleistungsgebühr» bezeichneten Betrag an den Lieferer.

Fahrzeuge, Urteil v. 18.11.2010 – Rs. C-156/09 (*Verigen Transplantation Service International*) Ort der Dienstleistung bei Vermehrung und Reimplantation von Knorpelzellen, Urteil v. 2.12.2010 – Rs. C-276/09 (*Everything Everywhere*) zum Anwendungsbereich der Steuerbefreiung für Umsätze im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, Urteil v. 7.12.2010 – Rs. C-285/09 (*R*) zur Versagung der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung bei Teilnahme des Lieferanten an Mehrwertsteuerhinterziehung des Erwerbers, Urteil v. 9.12.2010 – Rs. C-31/10 (*Minerva Kulturreisen GmbH*) zum Verkauf von Opernkarten durch Reisebüros und Reiseveranstalter, Urteil v. 16.12.2010 – Rs. C-270/09 (*MacDonald Resorts*) zum Ort der Leistung bei Teilnutzungsrechten an Grundstücken, Urteil v. 22.12.2010 – Rs. 438/09 (*Dankowski*) zum Vorsteuerabzug aus Rechnungen eines nicht registrierten. Unternehmers, Urteil v. 22.12.2010 – Rs. C-433/09 (*Kommission/Republik Österreich*) zur Nichteinbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die Bemessungsgrundlage, Urteil v. 22.12.2010 – Rs. C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings*) zum Recht auf Vorsteuerabzug bei Nichtbesteuerung der Ausgangsleistungen, Urteil v. 22.12.2010 – Rs. C-116/10 (*Felgen und Bacimo Charter Company*) zur Steuerbefreiung der Vermietung von Seeschiffen, Urteil v. 22.12.2010 – Rs. C-103/09 (*Weald Leasing*) zur Zulässigkeit von Steuervorteilen durch Zwischenschaltung von Unternehmen, sämtliche Urteile noch nicht in Slg. veröffentlicht.

² Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

³ Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1, 24 Abs. 1 und 73 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.



Die @1 Ltd («@1») betreibt ebenfalls ein entsprechendes Kundenbindungsprogramm. Neben der beschriebenen Funktion von LMUK ist @1 zugleich auch Lieferer der Treueprämien. LMUK war der Auffassung, dass ihr aus der an die Lieferer gezahlten «Dienstleistungsgebühr» der Vorsteuerabzug zusteht. Sie machte insoweit geltend, dass es sich bei ihren Zahlungen an die Lieferer um die Gegenleistung für die Dienstleistungen handele, die die Lieferer ihr erbracht hätten. Die genannten Dienstleistungen bestünden in mehreren vertraglichen Leistungen, wozu auch die Zusage der Lieferer gehöre, den Kunden die Waren oder Dienstleistungen zu einem ermässigten Preis oder gratis zu liefern. Den Zahlungen stünden ihr gegenüber erbrachte Dienstleistungen der Lieferer gegenüber, welche

u. a. darin bestünden, dass diese den Kunden Waren zu einem ermässigten Preis liefern. Die Sponsorin Baxi Group Ltd («Baxi») ist der Ansicht, dass sie in Bezug auf ihre Zahlungen an @1 einen Anspruch auf Vorsteuerabzug hat, wobei sie geltend macht, dass ihre Zahlungen an @1 die Gegenleistung für Dienstleistungen seien, die @1 ihr erbracht habe. Es handele sich um verschiedene Werbendienstleistungen einschliesslich der Lieferung von Treueprämien an die Kunden und der Beschaffung von Informationen über die Kunden von Baxi.

Die britische Steuerverwaltung vertrat hingegen die Auffassung, dass die Zahlungen an die Lieferer als Gegenleistung eines Dritten für eine den Kunden von den Lieferern erbrachte Lieferung von Gegenständen und/oder, je nach Art der Treueprämie, als eine den Kunden von den Lieferern erbrachte Dienstleistung zu beurteilen sei, und versagte insoweit den Anspruch, die auf die Zahlungen an die Lieferer entfallende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Der daraus jeweils resultierende Rechtsstreit gelangte über das VAT and Duties Tribunal, den High Court of Justice, und den Court of Appeal,

der die Abzugsberechtigung von LMUK bzw. Baxi bestätigt hatte, schliesslich zum *House of Lords*; dieses setzte die Verfahren aus und legte dem EuGH eine Reihe von Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vor⁴. Mit seinen Fragen möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob und wenn ja welche Vertragspartei, der Programmmanager oder der Sponsor, in welchem Umfang zum Vorsteuerabzug im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms berechtigt ist und wie die einzelnen Leistungsbeziehungen zueinander zu bestimmen sind.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems

Eingangs erinnert der EuGH daran, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz beruhe, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen bis zur Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist⁵. Ausserdem sei die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems⁶. Aufgrund dessen sei als Erstes das Wesen der Umsätze zu untersuchen, die im Rahmen des in Rede stehenden Kundenbindungsprogramms getätigt wurden.

Wesen des Kundenbindungsprogramms

Die fraglichen Kundenbindungsprogramme seien zu dem Zweck entwickelt worden, die Kunden zu bewegen, bei bestimmten Händlern

⁴ House of Lords (Vereinigtes Königreich), Vorabentscheidungsersuchen v. 6.2.2009, Abl. EU, C 90 v. 18.04.2009, 13 und 14.

⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – Rs. C-475/03 (*Banca popolare di Cremona*), Slg. 2006, I-9373, Rz. 21.

⁶ Vgl. zum Begriff des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit in Bezug auf die Mehrwertsteuer EuGH, Urteil v. 20.2.1997 Rs. C-260/95 (DFDS), Slg. 1997, I-1005, Rz. 23 und Urteil v. 28.06.2007 Rs. C-73/06 (*Planzer Luxembourg*), Slg. 2007, I-5655, Rz. 43, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 3/07, SR 2007, 681 (694 ff.), sowie entsprechend in Bezug auf die Bestimmung des Empfängers einer Warenlieferung EuGH, Urteil v. 6.2.2003 – Rs. C-185/01 (*Auto Lease Holland*), Slg. 2003, I-1317, Rz. 35 und 36.

zu kaufen. Dazu erbrächten LMUK und @1 eine Reihe von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Durchführung dieser Programme. Die wirtschaftliche Realität sehe allerdings so aus, dass die Treueprämien, die sowohl in Form von Waren als auch in Form von Dienstleistungen gewährt werden können, den Kunden im Rahmen der genannten Programme von den Lieferanten geliefert werden.

Abgrenzung: Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistung

Um festzustellen, ob dieser in der Lieferung von Treueprämien bestehende Umsatz der Mehrwertsteuer unterliege, sei daher zu prüfen, ob er gemäss Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁷ eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung darstellt, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Gemäss Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁸ gelte als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergebe sich, dass der Begriff der Lieferung eines Gegenstands sich nicht auf die

Eigentumsübertragung in den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass er jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer⁹. Als Dienstleistung gelte nach Art. 6 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁰ jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Art. 5 ist.

Im ersten Fall sei Ausgangspunkt, dass LMUK mit den Lieferanten Verträge schliesse, wonach LMUK den Lieferanten einen vereinbarten Betrag für die Punkte zahle, wenn sie die Punkte der Kunden gegen Treueprämien einlösen. Somit hänge nach dem Vertrag die Zahlung von LMUK an die Lieferanten davon ab, dass sie den Kunden Treueprämien – sei es in Form von Waren oder von Dienstleistungen – liefern. Nur so könnten sie nämlich die Punkte erhalten, die dann zu der Zahlung von LMUK führen. Im zweiten Fall beschaffe @1 Treueprämien und stehe der Bestand an diesen Prämien in ihrem Eigentum. Demzufolge sei @1 nicht nur berechtigt, den Kunden die Treueprämien wie ein Eigentümer zu übergeben, sondern tatsächlich Eigentümer der Prämien. Festzuhalten sei insoweit, dass @1 den Kunden die Treueprämien liefere.

Darüber hinaus hätten die Lieferanten den Kunden Gegenstände im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹¹ geliefert und im zweiten Fall auch Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹² erbracht.

Entgeltlichkeit der jeweils erbrachten Leistung

Sodann wendet sich der EuGH der Frage zu, ob diese Umsätze gegen Entgelt getätigt wurden. Aus der bisherigen Rechtsprechung ergebe sich, dass die Lieferung von Waren oder die Erbrin-

⁷ Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁸ Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 08.02.1990 Rs. C-320/88 (*Shipping and Forwarding*), Slg. 1990, I-285, Rz. 7 und Urteil v. 6.2.2003 – Rs. C-185/01 (*Auto Lease Holland*), Slg. 2003, I-1317, Rz. 32.

¹⁰ Seit 1.1.2007: Art. 24 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹¹ Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹² Seit 1.1.2007: Art. 24 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

gung von Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹³ voraussetze, dass zwischen der gelieferten Ware oder der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht¹⁴.

Bei der Beantwortung dieser Frage sei zu berücksichtigen, dass der Preis, den die Kunden den Sponsoren für die Waren oder Dienstleistungen bezahlen, immer derselbe ist, ganz gleich, ob diese Kunden an den Kundenbindungsprogrammen teilnehmen oder nicht.

Verkauf bei Ausgabe der Punkte und Weitergabe von Treueprämien bei Einlösung sind separate Vorgänge

Diesbezüglich erinnert der EuGH daran, dass bereits in *Kuwait Petroleum* entschieden worden sei, dass die Zahlungen von Käufern an eine Mineralölgesellschaft, die im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms gegen Einlösung von Punkten Gegenstände abgab, die die Käufer entsprechend der Menge des von ihnen zum vollen Endverkaufspreis an der Tankstelle gekauften Kraftstoffs erhalten hatten, keine anteilige Gegenleistung für die Punkte oder der für diese Punkte gelieferten Gegenstände enthalten

habe¹⁵. Insoweit sei nämlich festgestellt worden, dass der Verkauf von Kraftstoff, bei dem die Kunden Punkte erhalten, und die Weitergabe von Gegenständen bei Einlösung der Punkte zwei getrennte Vorgänge darstellten¹⁶.

Demzufolge handele es sich auch in *LMUK* und *Baxi* beim Verkauf von Waren und bei Dienstleistungen, bei denen die Kunden Punkte erhalten einerseits, und der Weitergabe von Treueprämien bei der Einlösung der Punkte andererseits, um zwei getrennte Vorgänge.

Zahlung ist Entgelt von dritter Seite für die Lieferung der Treueprämie an den Kunden

Die 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁷ verlange für die Ausführung einer Lieferung von Gegenständen oder einer Dienstleistung «gegen Entgelt» im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁸ jedoch nicht, dass die Gegenleistung für die Lieferung oder die Dienstleistung unmittelbar vom Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung erbracht wird. Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁹ lasse zu, dass die Gegenleistung von einem Dritten erbracht wird.

Im Fall *LMUK* habe die Einlösung von Punkten bei den Lieferanten durch die Kunden zur Folge, dass *LMUK* Zahlungen an die Lieferer leistet. Die Höhe dieser Zahlungen ergebe sich aus der Summe der Gebühren, die in einem festen Betrag für jeden Punkt bestehen, der für einen Teil des Preises oder den gesamten Preis der Treueprämie eingelöst wurde. Unter diesen Umständen sei diese Zahlung als Gegenleistung für die Lieferung der Treueprämien anzusehen. Im Fall *Baxi* würden die Treueprämien *Baxi* von @1 zum empfohlenen Einzelhandelspreis zuzüglich Porto und Verpackung in Rechnung gestellt, die am Ort der Bestellung gelten, wo die Punkte eingelöst werden. Nach Abzug der Ge-

¹³ Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁴ Vgl. u. a. für Dienstleistungen EuGH, Urteil v. 8.3.1988 – Rs. C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), Slg. 1988, 1443, Rz. 12.

¹⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 27.04.1999 – Rs. C-48/97 (*Kuwait Petroleum*), Slg. 1999, I-2323, Rz. 31.

¹⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 27.04.1999 – Rs. C-48/97 (*Kuwait Petroleum*), Slg. 1999, I-2323, Rz. 28.

¹⁷ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁸ Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁹ Seit 1.1.2007: Art. 73 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

winnspanne von @1, die sich aus der Differenz zwischen dem Einzelhandelspreis der Treueprämien und dem Einkaufspreis ergibt, zu dem @1 diese Prämien beschafft hat, stelle die Zahlung von Baxi an @1 somit die Gegenleistung für die Lieferung der genannten Treueprämien dar.

Zahlung ist auch Entgelt für separate Leistung gegenüber LMUK und Baxi

Sodann befasst sich der EuGH mit der in *Baxi* vorgetragenen Auffassung, dass die Gegenleistung für die Zahlung nicht in der Lieferung von Gegenständen, sondern in einer umfassenden Werbeleistung von @1 bestanden habe, in deren Rahmen die Lieferung von Treueprämien an die Kunden eine von mehreren Dienstleistungen gewesen sei. Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasse, sei insoweit eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung²⁰.

Die von Baxi an @1 geleisteten Zahlungen entsprechen dem Einzelhandelspreis der Treueprämien zuzüglich Porto und Verpackung, sodass @1 einen Gewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Einzelhandelspreis der Treueprämien und dem Einkaufspreis, zu dem sie diese Treueprämien beschafft, erziele. Diese Zahlung lasse sich in zwei Teile teilen, von denen jeder Teil einer anderen Leistung entspreche:

Nach Ansicht des EuGH stellt danach der Einkaufspreis die Gegenleistung für die Lieferung der Treueprämien an die Kunden dar, während die Differenz zwischen dem von Baxi gezahlten Einzelhandelspreis und dem von @1 für die

Beschaffung der Treueprämien gezahlten Einkaufspreis die Gegenleistung für die von @1 an Baxi erbrachten Dienstleistungen darstelle.

3 Anmerkung

In *LMUK* und *Baxi* hatte der EuGH über die europaweit praktisch relevante Frage der Leistungsbeziehungen und Vorsteuerabzugsberechtigung im Rahmen eines outgesourceten Kundenbindungsprogramms zu entscheiden.

Kunden, die von den teilnehmenden Einzelhandelsunternehmen «primäre» Waren oder Dienstleistungen bezogen, erhielten dafür Punkte, ohne dass sie dafür eine weitere Vergütung zahlen mussten, die über den Preis für die primären Waren oder Dienstleistungen hinausging. Die teilnehmenden Einzelhandelsunternehmen zahlen an LMUK bzw. @1 einen festgelegten Betrag pro Punkt sowie eine Jahresgebühr. Die Punkte können von den Kunden dazu verwendet werden, um von denselben oder anderen einlösenden Einzelhändlern «sekundäre» Waren und Dienstleistungen ohne oder zu einer ermässigten Gegenleistung zu beziehen. Die einlösenden Händler erhalten von LMUK bzw. Baxi einen festen Betrag für jeden eingelösten Punkt und stellen hierüber LMUK bzw. Baxi monatlich Rechnungen mit Ausweis der Mehrwertsteuer. Streitig war, ob LMUK bzw. Baxi aus diesen Rechnungen der Vorsteuerabzug zusteht.

Der EuGH hat in *LMUK* und *Baxi* entschieden, dass die Zahlungen teils als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden erbrachte Lieferung der Treueprämie und teils als Gegenleistung für vom Lieferanten gegenüber dem Manager/Sponsor erbrachten Dienstleistungen anzusehen sind.

Der Ausgang ist von besonderer Bedeutung, weil offenbar wird, dass Einzelhandelsunternehmen, welche den Betrieb eines Kundenbindungspro-

²⁰ Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 29.03.2007 – Rs. C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), Slg. 2007, I-2697, Rz. 21.

gramms an andere Unternehmen outsourcen, Gefahr laufen, zukünftig mit Mehrwertsteuerkosten in Form von nicht abziehbaren Vorsteuern belastet zu werden. Dies folgt aus der Feststellung des EuGH, dass die Zahlungen von LMUK bzw. Baxi – zumindest teilweise – als Entgelt von dritter Seite für die Lieferung der Treueprämie an den Kunden anzusehen sind und insoweit ein Recht auf Vorsteuerabzug des zahlenden Dritten (LMUK und Baxi) ausschliessen.

Namentlich im Vereinigten Königreich wurde in vergleichbaren Fällen bisher primär auf die allgemeine Vorsteuerabzugsberechtigung des Zahlenden abgestellt. Demgegenüber fokussiert der EuGH in *LMUK* und *Baxi* auf die Ermittlung der steuerbaren Bemessungsgrundlage für die Lieferung der Treueprämie an den Kunden durch den einlösenden Einzelhändler, wobei die Feststellung, dass auch die Zahlung eines Dritten zur Bemessungsgrundlage dieses Umsatzes gehört, den Weg ebnet für die weitere Feststellung, dass der zahlende Dritte die Mehrwertsteuer auf diesem Teil nicht in Abzug bringen kann.

Steuerpflichtige, die sich in einer *LMUK* und *Baxi* vergleichbaren Konstellation befinden, müssen zukünftig sehr genau darauf achten, ob und welcher Teil des auf eingelöste Treuepunkte entfallenden Betrages Teil der Bemessungsgrundlage für die Lieferung der Treueprämie ist, und zudem vermeiden, dass auf den durch den Lieferer fakturierten Gebühren für die eingelösten Treuepunkte, soweit sie Entgelt von dritter Seite darstellen, keine Mehrwertsteuer überwälzt wird. Anderenfalls kommt es zur Steuerschuld wegen unberechtigten Steuerausweises nach

Art. 203 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

II EuGH, Urteil v. 28.10.2010 – Rs. C-175/09 (AXA UK)²¹

Keine Steuerbefreiung für Leistungen im Bereich des Zahlungseinzugs

Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²² ist dahin auszulegen, dass die Erbringung einer Dienstleistung, die im Wesentlichen darin besteht, bei den Banken Dritter die Beträge, die diese Dritten dem Kunden des Leistungserbringers schulden, für Rechnung des Kunden im Lastschriftverfahren einzuziehen, dem Kunden eine Aufstellung der erhaltenen Beträge zu übermitteln, Kontakt mit den Dritten aufzunehmen, von denen der Leistungserbringer keine Zahlung erhalten hat, und schliesslich der Bank des Leistungserbringers den Auftrag zu erteilen, die erhaltenen Beträge abzüglich des Entgelts des Leistungserbringers auf das Bankkonto des Kunden zu überweisen, nicht unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung fällt.

1 Ausgangssachverhalt

AXA UK plc («AXA») ist Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe, zu der Denplan Ltd («Denplan») gehört. Deren Tätigkeit besteht im Wesentlichen in der Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Durchführung von Zahlungsplänen im Verhältnis von Zahnärzten und ihren Patienten. Nach diesen Zahlungsplänen behandeln die Zahnärzte ihre Patienten laufend in bestimmtem Umfang, wofür die Patienten monatlich einen Festbetrag zahlen. Entscheidet sich der Patient für einen Zahlungsplan, schliesst er mit seinem Zahnarzt einen Vertrag,

²¹ Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

²² Seit 1.1.2007: Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

der im Allgemeinen vorsieht, dass der Patient den monatlichen Betrag an Denplan zu leisten hat, die bei der Entgegennahme der dem Zahnarzt zustehenden Zahlungen als dessen Vertreterin handelt. Zugleich füllt der Patient ein Auftragsformular für das im Vereinigten Königreich eingerichtete Lastschriftverfahren zugunsten von Denplan aus und unterzeichnet dieses. Dieser Abbuchungsauftrag besteht in einer dauernden Weisung des Patienten an seine Bank, auf Verlangen von Denplan Zahlungen vorzunehmen.

Nach Erhalt einer Vertragskopie und des vom Patienten ausgefüllten Abbuchungsauftrags speichert Denplan die Daten des Patienten in ihrem EDV-System und übermittelt der Bank des Patienten mittels eines elektronischen Systems die Einzelheiten des Auftrags. Der Abbuchungsauftrag bleibt als dauernde Weisung an die Bank des Patienten so lange wirksam, bis dieser die Bank von seiner Entscheidung in Kenntnis setzt, den Auftrag zu widerrufen. Jeden Monat veranlasst Denplan an einem bestimmten Tag die Einziehung der Beträge, die die Patienten ihren Zahnärzten schulden. Hierzu erstellt sie für jeden Patienten eine elektronische Datei, die sie zur Übermittlung der Angaben an das Bankers' Automated Clearing System («BACS») verwendet, ein automatisiertes elektronisches Clearingsystem, das von einer Gesellschaft eingerichtet und betrieben wird, deren sämtliche Gesellschafter Banken mit Sitz im Vereinigten Königreich sind. Denplan übermittelt dem BACS für jeden Patienten u. a. dessen Kontonummer sowie den Betrag, der von diesem Konto eingezogen werden soll. Das BACS leitet diese Informationen dann an das Rechenzentrum der betreffenden Bank weiter.

Sofern der Patient den Abbuchungsauftrag nicht widerrufen hat und sein weiterhin bestehendes Konto ein ausreichendes Guthaben für die Durchführung der Zahlung aufweist, belastet

seine Bank das Konto und teilt dies dem BACS mit. Dieses verbucht dann eine entsprechende Gutschrift an die Bank von Denplan, damit diese Bank ihrerseits eine Gutschrift auf dem Konto von Denplan verbucht. Auf diese Weise wird der angeforderte Betrag vom Bankkonto des Patienten auf das Bankkonto von Denplan übertragen. Das BACS übermittelt Denplan eine Aufstellung der durchgeführten sowie der nicht durchgeführten Zahlungen. Denplan wiederum unterrichtet die betroffenen Zahnärzte und nimmt ausserdem Kontakt mit denjenigen Patienten auf, von denen sie keine Zahlungen erhalten hat. Ungefähr zehn Tage nach Eingang der Zahlungen auf ihrem Bankkonto rechnet Denplan gegenüber jedem Zahnarzt die Beträge ab, die von den Konten seiner Patienten stammen, wobei Denplan bestimmte vereinbarte Abzüge vornimmt. Zu diesem Zweck erteilt Denplan ihrer eigenen Bank den Auftrag, eine Summe in Höhe des dem Zahnarzt zustehenden Gesamtbetrags von ihrem Bankkonto auf das Bankkonto des Zahnarztes zu überweisen. Denplan zieht von den einzelnen Beträgen, die sie für Rechnung des Zahnarztes erhält, u. a. ein dem Zahnarzt in Rechnung gestelltes Entgelt ab. Dieser Abzug entspricht einem Prozentsatz jeder eingegangenen Zahlung und stellt die Gegenleistung für die von Denplan erbrachte Dienstleistung des Zahlungseinzugs für Rechnung der Zahnärzte dar, die darin besteht, die Beträge von den Bankkonten der Kunden im Lastschriftverfahren einzuziehen und gegenüber den Zahnärzten eine Abrechnung vorzunehmen.

Während Denplan in den von ihr den Zahnärzten in Rechnung gestellten Entgelten die Gegenleistung für eine von der Steuer ausgenommene Finanzdienstleistung sah, setzte die britische Steuerverwaltung darauf die Mehrwertsteuer fest. Der daraus resultierende Rechtsstreit gelangte über das *VAT and Duties*

Tribunal und den *High Court of Justice*, die beide die Rechtsauffassung von AXA bestätigten, schliesslich zum Court of Appeal; dieser setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH eine Reihe von Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vor²³. Mit seinen Fragen, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁴ dahin auszulegen ist, dass eine Leistung wie die von Denplan gegenüber den Zahnärzten erbrachte Dienstleistung von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Vorliegen einer einheitlichen Leistung

Der EuGH hält zunächst fest, dass die von Denplan an ihre Kunden erbrachte Dienstleistung des «Zahlungseinzugs» die Einziehung, Bearbeitung und Weiterleitung von Geldbeträgen, die die Patienten den Zahnärzten schulden, umfasst. Diese Dienstleistung bestehe insbesondere in der Übermittlung von Angaben an die Bank des Patienten, um, gestützt auf eine Dauer-

ermächtigung, die der Patient seiner Bank erteilt hat, die Übertragung eines bestimmten Geldbetrags vom Bankkonto des Patienten auf das Bankkonto von Denplan anzufordern und anschliessend der Bank von Denplan den Auftrag zu erteilen, Gelder von deren Konto auf das Bankkonto des Zahnarztes zu überweisen. In der Zwischenzeit übermittelte Denplan dem Zahnarzt eine Aufstellung über die erhaltenen Beträge und nehme Kontakt mit den Patienten auf, von denen die angeforderten Beträge nicht eingegangen sind.

Da diese Dienstleistung mehrere Handlungen umfasst, prüft der EuGH zunächst, ob in mehrwertsteuerlicher Hinsicht Denplan ihren Kunden mehrere voneinander verschiedene und selbständige Leistungen erbringt, die getrennt zu beurteilen sind, oder eine komplexe, aus mehreren Elementen zusammengesetzte Leistung, die eine Einheit bildet²⁵. Unter bestimmten Umständen seien nämlich mehrere formal verschiedene Leistungen, die einzeln erbracht werden und damit zu einer getrennten Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind. Dies sei insbesondere der Fall, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre²⁶. Um zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung, sei bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen²⁷.

Insoweit sei festzustellen, dass die von Denplan vorgenommenen Handlungen in mehrwertsteuerlicher Hinsicht untrennbar miteinander verbunden sind. Der wirtschaftliche Zweck dieser Handlungen sei die Übertragung des dem Zahn-

²³ Court of Appeal (*Vereinigtes Königreich*), Vorabentscheidungsersuchen v. 14.5.2009, Abl. EU, C 153 v. 4.7.2009, 30.

²⁴ Seit 1.1.2007: Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 (*Part Service*), Slg. 2008, I-897, Rz. 48f., dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/08, SR 2008, 441 (453ff.), Urteil v. 19.11.2009 – Rs. C-461/08 (*Don Bosco*), Slg. 2009, I-11079, Rz. 34.

²⁶ Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 11.06.2009 – Rs. C-572/07 (*RLRE Tellmer Property*), Slg. 2009, I-4983, Rz. 18 und 19, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 3/09, SR 2009, 684 (696ff.).

²⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), Slg. 2007, I-2697, Rz. 21.

arzt vom Patienten monatlich geschuldeten Betrags. Die Übertragung des geschuldeten Betrags auf das Bankkonto von Denplan sei für den Arzt nur dann von Nutzen, wenn dieser Betrag, verringert um das Denplan zustehende Entgelt, anschliessend an ihn überwiesen werde und Denplan die erhaltenen Beträge gegenüber dem Arzt abrechnet. Daher sei die von Denplan erbrachte Dienstleistung mehrwertsteuerrechtlich als ein einheitlicher Umsatz anzusehen.

Grundsatz der engen Auslegung von Steuerbefreiungen

Was sodann die Frage betrifft, ob die von Denplan erbrachte Dienstleistung unter die in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁸ vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung für Umsätze im Zahlungs- und Überweisungsverkehr fällt, sei darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die in Art. 13 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen Steuerbefreiungen autonome unionsrechtliche Begriffe sind, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen²⁹.

²⁸ Seit 1.1.2007: Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁹ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 4.5.2006 – Rs. C-169/04 (*Abbey National*), Slg. 2006, I-4027, Rz. 38, Urteil v. 19.04.2007 – Rs. C-455/05 (*Velvet & Steel Immobilien*), Slg. 2007, I-3225, Rz. 15, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EUGH Report 3/07, SR 2009, 681 (690 ff.), Urteil v. 10.6.2010 – Rs. C-86/09 (*Future Health Technologies*), Slg. 2010, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 28.

³⁰ Vgl. EuGH, Urteil v. 30.9.2010 – Rs. C-581/08 (*EMI Group*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 20.

³¹ Seit 1.1.2007: Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³² Vgl. EuGH, Urteil v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 (*MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*), Slg. 2003, I-6729, Rz. 64.

Aus der Rechtsprechung des EuGH gehe weiter hervor, dass die Begriffe, mit denen die in Art. 13 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen seien, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Lieferung und jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegen. Bei der Auslegung dieser Begriffe sei jedoch darauf zu achten, dass der in Rede stehenden Befreiung nicht ihre praktische Wirksamkeit genommen wird³⁰.

Massgeblichkeit der Art der erbrachten Dienstleistung für die Frage der Steuerbefreiung

Ferner weist der EuGH darauf hin, dass die nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³¹ von der Steuer befreiten Umsätze durch die Art der erbrachten Dienstleistungen und nicht durch den Erbringer oder Empfänger der Leistung definiert werden³². Die Steuerbefreiung hänge daher nicht davon ab, dass die Umsätze von einem bestimmten Unternehmenstyp oder einem bestimmten Typ einer juristischen Person ausgeführt werden, solange die in Rede stehenden Umsätze zum Bereich der Finanzgeschäfte gehören.

Erfüllung der spezifischen und wesentlichen Funktionen eines steuerbefreiten Umsatzes im Zahlungsverkehr

Schliesslich habe der Gerichtshof zu einigen Steuerbefreiungen nach Art. 13 Teil B Buchst. d der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG entschieden, dass die in Rede stehenden Dienstleistungen nur dann als von der Steuer befreite Umsätze eingestuft werden können, wenn sie ein im Grossen und Ganzen eigenständiges Ganzes sind, das die spezifischen und wesent-

lichen Funktionen einer in dieser Bestimmung beschriebenen Dienstleistung erfüllt.

Diesbezüglich weist der EuGH darauf hin, dass der Zweck der von Denplan erbrachten Dienstleistungen darin bestehe, den Zahnärzten die Zahlung der ihnen von ihren Patienten geschuldeten Geldbeträge zukommen zu lassen. Denplan sei mit der Betreuung dieser Forderungen gegen Entgelt beauftragt und erbringe eine Dienstleistung, die in deren Verwaltung für Rechnung des Forderungsinhabers bestehe. Diese Dienstleistung stelle daher grundsätzlich einen nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³³ von der Steuer befreiten Umsatz im Zahlungsverkehr dar, es sei denn, dass es sich um eine «Einziehung von Forderungen» handelt, die nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁴ a. E. von der Steuerbefreiungen ausdrücklich ausgenommen ist.

Rückausnahme für die «Einziehung von Forderungen»

Da die 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁵ keine Definition des Begriffs «Einziehung von Forderungen» enthalte, sei Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁶ in seinem Kontext zu betrachten und nach dem Sinn und Zweck dieser Bestimmung sowie allgemein nach der Systematik dieser Richtlinie auszulegen. Während die in Art. 13 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen Steuerbefreiungen als Ausnahmen von der allgemeinen Geltung der Mehrwertsteuer eng auszulegen sind, sei der Begriff «Einziehung von Forderungen» als Rückausnahme weit auszulegen³⁷. Nach der bisherigen Rechtsprechung des EuGH beziehe sich der Begriff «Einziehung von Forderungen» im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁸ auf finanzielle Transaktionen, die darauf ge-

richtet seien, die Erfüllung einer Geldschuld zu erwirken³⁹. Aus dieser Rechtsprechung folge, dass die von Denplan gegenüber den Zahnärzten erbrachte Dienstleistung vom Begriff der «Einziehung von Forderungen» im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴⁰ umfasst ist.

Zweck dieser Dienstleistung sei nämlich, den Zahnärzten die Geldbeträge zukommen zu lassen, die ihnen von ihren Patienten geschuldet werden. Durch diese Dienstleistung solle daher die Erfüllung von Schulden erwirkt werden. Durch die Übernahme der Betreuung von Forderungen für Rechnung ihrer Inhaber nimmt Denplan den Zahnärzten Aufgaben ab, die diese als Gläubiger, wenn Denplan nicht tätig würde, selbst erledigen müssten, Aufgaben, die in der Einziehung der ihnen geschuldeten Beträge im Lastschriftverfahren bestehen.

Begriff der «Einziehung von Forderungen» setzt keinen Zahlungrückstand voraus

Dabei sei es unerheblich, dass diese Dienstleistung bei Eintritt der Fälligkeit der betreffenden

³³ Seit 1.1.2007: Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁴ Seit 1.1.2007: Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁵ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁶ Seit 1.1.2007: Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 (*MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*), Slg. 2003, I-6729, Rz. 72, 73 und 75.

³⁸ Seit 1.1.2007: Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 (*MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*), Slg. 2003, I-6729, Rz. 78.

⁴⁰ Seit 1.1.2007: Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

Schulden erbracht wird. Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴¹ beziehe sich nach seinem Wortlaut auf die Einziehung von Forderungen jeder Art, ohne seinen Anwendungsbereich auf Forderungen zu beschränken, die bei Eintritt der Fälligkeit nicht beglichen wurden. Ausserdem sei das Factoring, das in all seinen Formen vom Begriff der «Einziehung von Forderungen» umfasst ist, nicht auf Forderungen beschränkt, hinsichtlich deren sich der Schuldner bereits mit der Zahlung in Rückstand befindet. Es könne vielmehr auch Forderungen zum Gegenstand haben, die noch nicht fällig sind und die bei Fälligkeit befriedigt werden. Schliesslich sei es für die Qualifikation der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistung als «Einziehung von Forderungen» unerheblich, dass diese Dienstleistung nicht die Ergreifung von Zwangsmassnahmen zum Zweck der Befriedigung der betreffenden Schulden vorsieht.

3 Anmerkung

Die Entscheidung des EuGH in AXA ist in mancherlei Hinsicht bemerkenswert. Dies nicht deshalb, weil der EuGH im Ergebnis wohl vertretbar – Denplan lieferte lediglich patientenbezogene Daten, die erst nach Verarbeitung durch einen unabhängigen Dritten als verbindliche Instruktionen zum Ausgleich von Interbankenpositionen und Ausführung von Buchungen auf Kundenkonten zur Folge hatten – die Auffassung der britischen Steuerverwaltung bestätigt hat, dass die *Dienstleistungen ärztlicher Verrechnungsstellen steuerpflichtig* sind. Bemerkenswert ist vielmehr, dass der EuGH die von Denplan erbrachten Dienstleistungen

als «*Einziehung von Forderungen*» qualifiziert, während es wesentlich näher gelegen hätte, diese im Ergebnis ebenfalls steuerpflichtig als blosser Administrationsleistung oder Überlassung von Informationen anzusehen.

Mit der damit einhergehenden Ausweitung des Begriffs der «Einziehung von Forderungen», der nach AXA auch Situationen einbeziehen soll, in denen Forderungen zur Befriedigung einer Geldschuld ohne jeglichen Ansatz einer Zwangsausübung «*eingezogen*» werden – man halte sich vor Augen, dass die Patienten ihre Rechnungen im Lastschriftverfahren und damit mehr oder weniger automatisch bezahlen, soweit auf deren Konto eine entsprechende Deckung vorhanden war – scheint der EuGH deutlich über das Ziel hinausgeschossen zu haben. So drängt sich beispielsweise die Frage auf, wie dieselbe Dienstleistung zu beurteilen wäre, wenn sie nicht gegenüber dem Gläubiger, sondern *gegenüber dem Schuldner der Geldforderung* erbracht werden würde. Hier bliebe für die Rückausnahme von der Steuerausnahme für Umsätze des Zahlungs- und Überweisungsverkehrs bei «Einziehung von Forderungen» kein Raum. Ferner stellt sich die Frage, wie der Fall mehrwertsteuerlich zu beurteilen wäre, wenn der Gläubiger der Forderungen bereits eine Inkassostelle mit Einziehung seiner Forderungen im engeren Sinne beauftragt hätte. Offen ist schliesslich, welche weiteren Implikationen die weite Auslegung des Begriffs der «Einziehung von Forderungen» in AXA für das Factoring und andere Formen der Forderungsabtretung hat, bei denen der Zessionar die Einziehung der Forderungen gegenüber dem Schuldner übernimmt. Wenn es unerheblich ist, ob die jeweiligen Forderungen im Zeitpunkt der Einziehung fällig sind und ob sich der Schuldner mit seiner Zahlung im Rückstand befindet, liegt es nahe, dass hier stets eine steuerpflichtige Leistung des Zessionars anzunehmen ist.

⁴¹ Seit 1.1.2007: Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

Dies wiederum würde die Verwaltungspraxis in einer Reihe von EU-Mitgliedstaaten in Frage stellen, welche den auf die Kreditgewährung entfallender Entgeltsteil als von der Steuer ausgenommen betrachten und nur die anderen Leistungsbestandteile, namentlich das Inkasso, der Mehrwertsteuer unterwerfen. Ob dies nach AXA weiterhin möglich ist, hängt davon ab, ob die Kreditgewährung als selbständige Hauptleistung oder als unselbständige Nebenleistung zur steuerpflichtigen «Einziehung von Forderungen» anzusehen ist.

III EuGH, Urteil v. 16.12.2010 – Rs. C-430/09 (*Euro Tyre Holding*)⁴²

Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung im Reihengeschäft/Zuordnung der Warenbewegung

(1) Werden in Bezug auf eine Ware zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen aufeinanderfolgend zwei Lieferungen, aber nur eine einzige innergemeinschaftliche Beförderung durchgeführt, so hat die Bestimmung, welchem Umsatz diese innergemeinschaftliche Beförderung zuzurechnen ist und welche der beiden Lieferungen die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne von Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴³ erfüllt, in Ansehung einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu erfolgen.

(2) Erlangt der Ersterwerber das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Hoheitsgebiet des EU-Mitgliedstaats der ersten Lieferung, und bekundet er seine Absicht, diesen Gegenstand in einen anderen EU-Mitgliedstaat zu befördern, wobei er mit seiner von dem letztgenannten Staat zugewiesenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt, müsste die innergemein-

schaftliche Beförderung der ersten Lieferung zugerechnet werden, sofern das Recht, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Bestimmungsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung auf den Zweiterwerber übertragen wurde. [...]

1 Ausgangssachverhalt

Euro Tyre Holding BV («ETH») ist eine niederländische Gesellschaft, deren Geschäftstätigkeit im Handel mit Bedarfsartikeln und Zubehör für Personenkraftwagen und andere Fahrzeuge bestand. ETH verkaufte u. a. an eine in Belgien niedergelassene Gesellschaft («belgischer Zwischenhändler») Reifen, wobei als Lieferbedingung «ab Lager» vereinbart wurde. Nach dieser Lieferbedingung sollte ETH die Waren an ihr Lager in Venlo (Niederlande) liefern, von wo aus die Beförderung für Rechnung und auf Gefahr des belgischen Zwischenhändlers stattfinden sollte. Dieser teilte ETH beim Abschluss des Kaufvertrags mit, dass die Waren nach Belgien befördert werden sollten.

In Bezug auf diese Verkäufe erteilte ETH dem belgischen Zwischenhändler Rechnungen ohne Mehrwertsteuer. Der Zwischenhändler bezahlte die Lieferungen im Voraus. Bevor die Waren von ETH geliefert worden waren, hatte der belgische Zwischenhändler sie bereits an eine in Belgien niedergelassene Gesellschaft («belgischer Endabnehmer») weiterverkauft. Dies geschah unter der Lieferbedingung, dass die Beförderung der Waren zur Niederlassung des belgischen Endabnehmers auf Rechnung und Gefahr des belgischen Zwischenhändlers erfolgen sollte.

⁴² Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

⁴³ Seit 1.1.2007: Art. 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

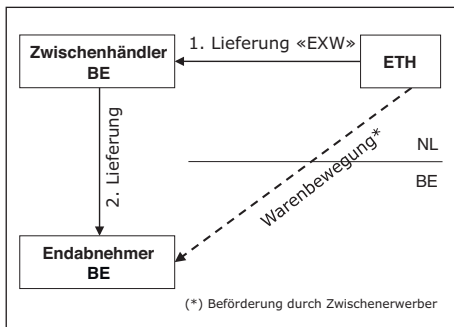
Die Waren wurden in der Folge von einem Vertreter des belgischen Zwischenhändlers im Lager der ETH in den Niederlanden abgeholt und unmittelbar zur Niederlassung des belgischen Endabnehmers in Belgien befördert. Der Fahrer übergab ETH bei jeder Abholung eine von ihm unterzeichnete Erklärung, dass die Waren nach Belgien befördert werden. ETH wurde nachträglich mitgeteilt, dass die Waren nicht zur Adresse des belgischen Zwischenhändlers befördert worden waren.

Vor Ausführung der Lieferungen holte ETH bei der niederländischen Steuerverwaltung die Bestätigung ein, dass die vom belgischen Zwischenhändler verwendete belgische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gültig sei. Weiter gab ETH zu diesen Lieferungen die in Art. 22 Abs. 6 Buchst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴⁴ vorgesehene Erklärung (sog. «Zusammenfassende Meldung») ab.

Im Rahmen einer bei ETH durchgeführten MWST-Kontrolle wies die niederländische Steuerverwaltung die Anwendung des Nullsatzes für innergemeinschaftliche Lieferungen zurück und erliess zwei Nacherhebungsbescheide. ETH legte gegen diese Bescheide beim *Gerechtschhof te's-Hertogenbosch* Rechtsbehelf ein. Dieser entschied, dass die innergemeinschaftliche Beförderung aus den Niederlanden nach Belgien im Rahmen der Lieferungen des belgischen Zwischenhändlers an den belgischen Endabnehmer stattgefunden habe. Daher sei ETH nicht berechtigt gewesen, in Bezug auf ihre Lieferungen die in Art. 28c Teil A Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴⁵ vorgesehene Befreiung wegen innergemeinschaftlicher Lieferung anzuwenden.

ETH legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim *Hoge Raad der Nederlanden* ein, der das Verfahren aussetzte und dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vorlegte⁴⁶. Mit seiner

Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, welcher der beiden Lieferungen die innergemeinschaftliche Beförderung im Sinne von Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴⁷ in Verbindung mit den Art. 8 Abs. 1 Buchst. a und b⁴⁸, 28a Abs. 1 Buchst. a Unterabs. 1⁴⁹ und 28b Teil A Abs. 1⁵⁰ der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG zuzurechnen ist.



⁴⁴ Seit 1.1.2007: Art. 262 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴⁵ Seit 1.1.2007: Art. 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴⁶ Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande), Vorabentscheidungsersuchen v. 2.11.2009, Abl. EU, C 11 v. 30.1.2010, 23.

⁴⁷ Seit 1.1.2007: Art. 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴⁸ Seit 1.1.2007: Art. 31 und Art. 32 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴⁹ Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁵⁰ Seit 1.1.2007: Art. 40 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

4 Aus den Entscheidungsgründen

Vergleich des Ausgangsrechtsstreits mit EMAG

Der EuGH beginnt seine Ausführungen mit der Feststellung, dass der Ausgangsrechtsstreit im Wesentlichen dem Sachverhalt in *EMAG* entspreche. Auch in jener Rechtssache sei es um zwei aufeinanderfolgende Lieferungen in Bezug auf denselben Gegenstand gegangen, der Gegenstand einer einzigen innergemeinschaftlichen Beförderung war. Ebenso wie im vorliegenden Rechtsstreit seien an den beiden Lieferungen drei in zwei verschiedenen EU-Mitgliedstaaten ansässige Steuerpflichtige beteiligt gewesen. In *EMAG* habe der Zwischenhändler allerdings vom Endabnehmer eine Bestellung erhalten, bevor er diese Waren bei seinem Lieferanten erworben hatte, während vorliegend der Zwischenhändler die von ihm zuvor bei seinem Lieferanten erworbenen Waren an einen Endabnehmer weiterverkauft habe, d. h. ohne dass es eine vorherige Bestellung gab.

Bestimmung des Ortes der Lieferung im Reihengeschäft nach EMAG

Mit Bezug auf seine Entscheidung in *EMAG* erinnert der EuGH daran, dass zwei aufeinanderfolgende Lieferungen, auch wenn sie nur zu einer einzigen Warenbewegung führen, als eine nach der anderen erfolgt anzusehen sind⁵¹. In Bezug auf die Ortbestimmung dieser beiden Lieferungen habe der EuGH bereits in *EMAG* entschieden, dass sich dann, wenn die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung der Gegenstände führt, die erste der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen ist, der Ort der zweiten Lieferung am Ort des ihr vorausgegangenen innergemeinschaftlichen Erwerbs, also im Ankunftsmitglied-

staat, befindet. Sei dagegen die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, die zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen, so befinde sich der Ort der ersten Lieferung im EU-Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung⁵².

Daher bestimme sich nur der Ort der Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵³; dieser Ort befinde sich im EU-Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Der Ort der anderen Lieferung bestimme sich nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵⁴. Dieser Ort befinde sich entweder im EU-Mitgliedstaat des Beginns oder im EU-Mitgliedstaat der Ankunft dieser Versendung oder Beförderung, je nachdem, ob diese Lieferung die erste oder die zweite der beiden aufeinanderfolgenden Lieferungen ist⁵⁵.

Zurechnung der innergemeinschaftlichen Beförderung im Reihengeschäft

Zur Frage, welcher Lieferung die innergemeinschaftliche Beförderung zuzurechnen ist, wenn diese von der Person, die als Ersterwerber und

⁵¹ EuGH, Urteil v. 6.4.2006 – Rs. C-245/04 (*EMAG*), Slg. 2006, I-3227, Rz. 38, siehe dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 3/06, StR 2006, 630 (643 ff.).

⁵² EuGH, Urteil v. 6.4.2006 – Rs. C-245/04 (*EMAG*), Slg. 2006, I-3227, Rz. 50.

⁵³ Seit 01.01.2007: Art. 32 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁵⁴ Seit 1.1.2007: Art. 31 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁵⁵ EuGH, Urteil v. 6.4.2006 – Rs. C-245/04 (*EMAG*), Slg. 2006, I-3227, Rz. 51.

Zweitlieferant an beiden Lieferungen beteiligt war, oder für deren Rechnung durchgeführt wird, ist festzustellen, dass hierfür in der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵⁶ keine allgemeine Regelung vorgesehen ist. Die Beantwortung dieser Frage hänge daher von einer umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände ab, die die Feststellung ermöglichen, welche Lieferung alle Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt.

Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung

Aus der Rechtsprechung des EuGH ergebe sich bereits, dass die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne von Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵⁷ nur anwendbar ist, wenn

- das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist,
- der Lieferant nachweist, dass dieser Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und
- dieser Gegenstand infolge dieser Versendung oder Beförderung den Abgangsmitgliedstaat physisch verlassen hat⁵⁸.

Verschaffung der Verfügungsmacht

Was die Übertragung des Rechts betreffe, im Rahmen der aufeinanderfolgenden Lieferungen wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, sei bereits in *EMAG* entschieden worden, dass der Zwischenhändler die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem Endabnehmer nur übertragen könne, wenn er sie zuvor von seinem Lieferanten erhalten hat⁵⁹. Im streitgegenständlichen Fall sei daher davon auszugehen, dass die Abholung der

Waren am Lager der ETH durch den belgischen Zwischenhändler als Übertragung des Rechts, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf diesen anzusehen und der ersten Lieferung zuzurechnen ist.

Dieser Umstand allein genüge jedoch nicht, um daraus abzuleiten, dass die erste Lieferung eine innergemeinschaftliche Lieferung darstellt. Es könne nämlich nicht ausgeschlossen werden, dass die zweite Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, ebenfalls im Mitgliedstaat der ersten Lieferung erfolgt ist, und zwar bevor die innergemeinschaftliche Beförderung stattfand. In einem solchen Fall könne die innergemeinschaftliche Beförderung nicht mehr der ersten Lieferung zugerechnet werden.

Erlangt der Abnehmer die Befähigung, über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Abgangsmitgliedstaat und verpflichtet er sich, den Gegenstand in den Bestimmungs-

⁵⁶ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁵⁷ Seit 1.1.2007: Art. 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁵⁸ Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, I-7797, Rz. 42, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report. 4/07, StR 2007, 941 (949 ff.), Urteil v. 27.9.2007 – Rs. C-184/05 (*Twob International*) Slg. 2007, I-7897, Rz. 23, Urteil v. 18.11.2010 – Rs. C-84/09 (*X*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 27.

⁵⁹ EuGH, Urteil v. 6.4.2006 – Rs. C-245/04 (*EMAG*), Slg. 2006, I-3227, Rz. 38.

⁶⁰ Vgl. EuGH, Urteil v. 18.11.2010 – Rs. C-84/09 (*X*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁶¹ EuGH, Urteil v. 27.09.2007 – Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, I-7797, Rz. 66 und 67, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report. 4/07, StR 2007, 941 (949 ff.).

mitgliedstaat zu befördern, wie es bei *Ex-works*-Lieferungen der Fall ist, sind so weit wie möglich die Absichten zu berücksichtigen, die der Abnehmer zum Zeitpunkt des Erwerbs hatte, sofern sie durch objektive Gesichtspunkte gestützt werden⁶⁰.

Hatte der belgische Zwischenhändler im vorliegenden Fall demnach seine Absicht bekundet, die Waren in einen anderen EU-Mitgliedstaat als den Abgangsmitgliedstaat zu befördern, und ist er unter einer von diesem anderen EU-Mitgliedstaat erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufgetreten, konnte ETH davon ausgehen, dass die von ihr getätigten Umsätze innergemeinschaftliche Lieferungen darstellen.

Eine steuerpflichtige Inlandlieferung könnte hingegen angenommen werden, wenn der belgische Zwischenhändler ETH mitgeteilt hätte, dass der Gegenstand, bevor er den Abgangsmitgliedstaat verlassen hat, an einen anderen Steuerpflichtigen weiterverkauft werde, und ETH es im Anschluss an diese Mitteilung unterlassen habe, dem belgischen Zwischenhändler eine berichtigte Rechnung mit Mehrwertsteuer auszustellen.

Nachweis der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung

Zum Nachweiserfordernis hält der EuGH fest, dass, auch wenn grundsätzlich der Lieferant nachzuweisen hat, dass der Gegenstand in einen anderen EU-Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, im Fall einer *Ex-works*-Lieferung mit Übergang der Verfügungsmacht im Abgangsmitgliedstaat, der Nachweis, den der Lieferant gegenüber den Steuerbehörden führen kann, wesentlich von Angaben abhängt, die er zu diesem Zweck von seinem Abnehmer erhält. Zwar sei es legitim, in einem solchen Fall zu verlangen, dass der Lieferant gutgläubig ist und

alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Massnahmen ergreift, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Ist allerdings der Lieferant seinen Verpflichtungen in Bezug auf den Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung nachgekommen, während der Abnehmer seine vertragliche Verpflichtung, die Gegenstände an Orte ausserhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern, nicht erfüllt hat, müsse der Abnehmer in diesem Mitgliedstaat zur Mehrwertsteuer herangezogen werden⁶¹.

Vorliegend habe sich ETH bei der Qualifizierung ihrer Lieferung als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung auf die belgische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des belgischen Zwischenhändlers gestützt, die ETH von der niederländischen Steuerverwaltung hatte prüfen lassen, sowie auf die bei der Abholung der Waren abgegebene Erklärung des Zwischenhändlers, dass die Waren nach Belgien befördert würden. Die Frage, ob ETH mit diesem Vorgehen ihrer Nachweis- und Sorgfaltspflicht nachgekommen ist, sei jedoch Gegenstand der Würdigung durch das vorlegende Gericht auf der Grundlage der hierfür im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Bedingungen.

Versendung oder Beförderung in einen anderen EU-Mitgliedstaat

Was schliesslich die Bedingung der Versendung oder Beförderung des Gegenstands in einen anderen EU-Mitgliedstaat anbelangt, stellt der EuGH klar, dass es zwar nicht auf die Frage ankomme, wer während der innergemeinschaftlichen Beförderung die Verfügungsmacht besitzt. Der Umstand aber, dass diese Beförderung vom Eigentümer des Gegenstands oder für seine Rechnung durchgeführt werde, könne gleichwohl eine Rolle spielen bei der Entschei-

dung, ob diese Beförderung der ersten oder der zweiten Lieferung zugerechnet werde. Werde die Beförderung jedoch wie vorliegend durch den Zwischenhändler durchgeführt, der an beiden Vorgängen beteiligt ist, sei dieser Umstand nicht ausschlaggebend und kein Anhaltspunkt, der den Schluss zulasse, dass diese Beförderung der zweiten Lieferung zuzurechnen sei.

Dass die Beförderung im Rahmen der ersten Lieferung durchgeführt wurde, lasse sich schliesslich nicht aufgrund des Umstands ausschliessen, dass die Gegenstände nicht zur Adresse des belgischen Zwischenhändlers befördert wurden, da die Anwendung der Steuerbefreiung auf eine innergemeinschaftliche Lieferung voraussetzt, dass die Beförderung in einem anderen EU-Mitgliedstaat als dem Abgangsmittgliedstaat endet, wobei es insoweit ohne Belang ist, an welcher Adresse die Beförderung abgeschlossen wird.

5 Anmerkung

Schliessen mehrere Steuerpflichtige über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Lieferanten an den letzten Abnehmer, so wird dieser Vorgang im Mehrwertsteuerrecht gemeinhin als *Reihengeschäft* bezeichnet.

Bereits seit *EMAG* ist gemeinschaftsrechtlich geklärt, dass im Rahmen eines Reihengeschäfts nur einer der aufeinanderfolgenden Lieferungen in der Reihe die physische Warenbewegung zugeordnet werden kann. Alle übrigen, vo-

rangehenden oder nachfolgenden, Lieferungen im Rahmen des Reihengeschäfts gelten danach als Lieferung ohne physische Warenbewegung⁶². Weitgehend ungeklärt geblieben war in *EMAG* allerdings die Frage der *Zuordnung der Warenbewegung*.

Die *Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft* ist aus mehrwertsteuerlicher Sicht von besonderer Bedeutung, weil für Lieferungen mit und Lieferungen ohne Warenbewegung *unterschiedliche Ortsbestimmungsregeln* gelten, nur diejenige Lieferung, welcher die physische Warenbewegung zugeordnet wird, als *innergemeinschaftliche Lieferung* im Abgangsmittgliedstaat *steuerbefreit* sein kann, während alle übrigen Lieferungen im Reihengeschäft grundsätzlich als Inlandlieferungen im Abgangs- oder Bestimmungsmittgliedstaat steuerpflichtig sind und schliesslich der Abnehmer der Lieferung mit innergemeinschaftlicher Güterbewegung im Bestimmungsmittgliedstaat der *Erwerbssteuerung* unterliegt.

In der Verwaltungspraxis der EU-Mitgliedstaaten wird meist relativ unproblematisch davon ausgegangen, dass

- im Fall einer Beförderung oder Versendung durch den ersten *Lieferanten* in der Reihe die Warenbewegung der *von ihm ausgeführten Lieferung*,
- im Fall einer Beförderung oder Versendung durch den *letzten Abnehmer* in der Reihe die Warenbewegung der *an ihn ausgeführten Lieferung*

zuzuordnen ist⁶³.

Im Besprechungsurteil *ETH* hatte der EuGH nun über den weitaus interessanteren, weil problematischen Fall zu entscheiden, wie die Zuordnungsentscheidung vorzunehmen ist, wenn ein *Zwischenhändler* die Ware befördert oder versendet. Dieser lässt sich sowohl als Abnehmer des ersten Lieferanten *als auch als Lieferant* an den letzten Abnehmer qualifizieren, sodass die

⁶² In Deutschland werden diese Lieferungen als sog. *rubende Lieferungen* bezeichnet (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 2 Umsatzsteuer-Anwendungslass [Stand: 1.1.2011]).

⁶³ Vgl. beispielhaft für Deutschland Abschnitt 3.14 Abs. 8 Umsatzsteuer-Anwendungslass (Stand: 1.1.2011).

oben erwähnte Abgrenzung zu keinem eindeutigen Ergebnis führt.

Da die MWST-System-Richtlinie keine allgemeine Regelung für die Zuordnung der innergemeinschaftlichen Güterbewegung im Reihengeschäft vorsieht, kann die Frage, welche der beiden Lieferungen die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt, nach der Auffassung des EuGH nicht allgemein, sondern nur im Rahmen einer *umfassenden Würdigung der Umstände des Einzelfalles* beantwortet werden.

Als ersten Umstand zieht der EuGH den *Ort und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht* an den Waren heran, wobei er feststellt, dass mit der Abholung der Waren durch den belgischen Zwischenhändler bzw. durch seinen Vertreter die Verfügungsmacht von ETH auf diesen übergegangen sei. Aus diesem Umstand allein könne aber nicht zwingend abgeleitet werden, dass die innergemeinschaftliche Güterbeförderung der ersten Lieferung zuzuordnen sei, weil auch der belgische Endabnehmer die Verfügungsmacht an den Waren in den Niederlanden, d. h. vor der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung erlangt haben könne.

Daher seien die *Absichten* des belgischen Zwischenhändlers *zum Zeitpunkt des Erwerbs* zu berücksichtigen, soweit sie sich auf objektive Umstände stützen lassen. Dieser hatte ETH bei Abschluss des Kaufvertrages und nochmals bei Abholung der Waren mitgeteilt, dass er beabsichtige, die Waren von den Niederlanden *nach Belgien zu befördern*, und war zudem bei der Bestellung der Waren unter seiner *belgischen* Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufgetreten. Vor diesem Hintergrund war *ETH* nach Auffassung des EuGH zur Annahme berechtigt, dass die von ihr getätigten Umsätze steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen darstellten. Wer vom EuGH die aus praktischer Sicht wünschenswerte Entwicklung gemeinschaftsrecht-

lich verbindlicher Regeln für die Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft erwartet hatte, wird ernüchert zur Kenntnis nehmen müssen, dass diese Erwartung in *ETH* abermals nicht erfüllt worden ist.

Dessen ungeachtet wird in der gemeinschaftsrechtlichen Praxis bei der Bestimmung der innergemeinschaftlichen Lieferung im Reihengeschäft im Fall der Beförderung oder des Transports durch einen Zwischenhändler zukünftig der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer («UID») eine gewichtige Indizwirkung zukommen:

- Tritt der Zwischenhändler im Reihengeschäft unter der *Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Bestimmungsmitgliedstaates* auf, so ist die innergemeinschaftliche Güterbeförderung im Regelfall der *Lieferung des Vorlieferanten* an ihn zuzuordnen, mit der Folge, dass der Vorlieferant die steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung ausführt.
- Verwendet der Zwischenhändler hingegen die *Umsatzsteuer-Identifikationsnummer* des Abgangsmitgliedstaates, so ist die innergemeinschaftliche Güterbeförderung im Regelfall *seiner Lieferung* zuzuordnen, mit der Folge, dass der Zwischenhändler die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung geltend machen kann.

Das nun gemeinschaftsrechtlich verankerte Zuordnungskriterium der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer werden zukünftig auch Schweizer Unternehmen, die am innergemeinschaftlichen Warenverkehr teilnehmen, bei ihrer Steuerfindung und -planung ins Zentrum der Betrachtung rücken müssen.