

EuGH Report 3/10

Mehrwertsteuer¹

Inhaltsübersicht

- I EuGH, Urteil v. 15.4.2010 – Rs. C-536/08 und C-539/08 (*X und Facet*)
Kein Recht auf Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichem Erwerb ausserhalb des Bestimmungsmitgliedstaats
- II EuGH, Urteil v. 3.6.2010 – Rs. C-237/09 (*De Fruytier*)
Keine Steuerbefreiung für die Beförderung von menschlichen Organen

I EuGH, Urteil v. 15.04.2010 – Rs. C-536/08 und C-539/08 (*X und Facet*)²

Kein Recht auf Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichem Erwerb ausserhalb des Bestimmungs- mitgliedstaats

Art. 17 Abs. 2 und 3 sowie Art. 28b Teil A Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³ sind dahin auszulegen, dass der Erwerber in dem in Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴ genannten Fall nicht zum sofortigen Abzug der auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer berechtigt ist.



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

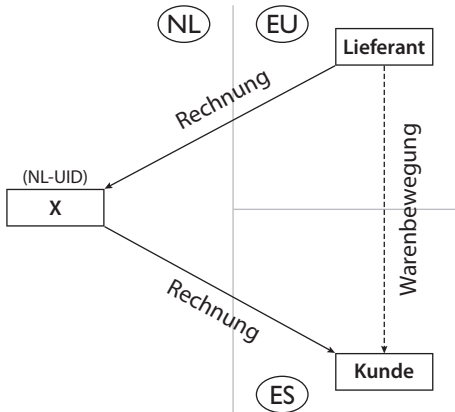
1 Ausgangssachverhalt

Rs. C-536/08

X, ein Unternehmen mit Sitz in den Niederlanden, vertreibt Computer und Computerzubehör. In den Jahren 1998/99 kaufte X entsprechende Waren bei Lieferanten in der EU ein, die weder in den Niederlanden noch in Spanien ansässig waren, und verkaufte sie an in Spanien ansässige Abnehmer weiter. In der Rechnung an X wiesen die Lieferanten keine Mehrwertsteuer aus und gaben dessen niederländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer an. X erteilte seinen Abnehmern seinerseits Rechnungen ohne Steuerabweis mit Hinweis auf die Anwendung von Art. 28c Teil E Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵ (Vereinfachungsregel für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte mit Verlagerung der Steuerschuld auf den letzten Abnehmer). X deklarierte in seiner niederländischen Mehrwertsteuer-Abrechnung die entsprechenden innergemeinschaftlichen Erwerbe und zog die darauf

¹ Im Weiteren sei noch auf folgende, in den Berichtszeitraum vom 1. April bis 30. Juni 2010 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer hingewiesen: EuGH, Urteil v. 15.04.2010 – Rs. C-538/08 und C-33/09 (*X Holding und Oracle*) zur Befugnis vor dem Inkrafttreten der 6. MWST-Richtlinie bestehende Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beizubehalten, Urteil v. 6.5.2010 – Rs. C-94/09 (*Kommission/Frankreich*) zur Frage der Anwendbarkeit des ermässigten Steuersatzes für Leichtentransport, Urteil v. 10.6.2010

entfallende Mehrwertsteuer als Vorsteuer wieder ab. Ob die Gegenstände tatsächlich von den Lieferanten unmittelbar an die Abnehmer von X in Spanien versandt oder befördert wurden, konnte nicht festgestellt werden.



Im Rahmen einer Mehrwertsteuer-Kontrolle wurde X die auf dem innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Mehrwertsteuer für den genannten Zeitraum nachbelastet, wobei die niederländische Steuerverwaltung die Auffassung vertrat, dass der fragliche innergemeinschaftliche Erwerb kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffne. Nach erfolglosem Einspruch focht X den Nacherhebungsbescheid vor dem *Gerechts Hof te 's-Gravenhage* an. Dieser gab der Klage statt.

C-539/08

Facet BV und Facet Trading BV sind Teil einer MWST-Gruppe mit Sitz in den Niederlanden («Facet»). Facet vertreibt Computerteile. In den Jahren 2000/01 kaufte sie entsprechende Waren von in Deutschland und in Italien ansässigen Lieferanten und verkaufte sie an in Zypern ansässige Abnehmer weiter, die einen in Griechenland ansässigen Steuervertreter hatten. Die Waren wurden von Deutschland und Italien direkt nach Spanien befördert. Die Lieferanten wiesen in ihren Rechnungen keine Mehrwertsteuer aus. Sie gaben darin allerdings die niederländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von Facet an. Diese wiederum wies in den ihren zyprischen Abnehmern ausgestellten Rechnungen ebenfalls keine Mehrwertsteuer aus. Sie gab jedoch die griechische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer an, die ihr die Abnehmer mitgeteilt hatten. In ihrer niederländischen Mehrwertsteuer-Abrechnung deklarierte Facet die Mehrwertsteuer auf dem innergemeinschaftlichen Erwerb und zog die Erwerbssteuer als Vorsteuer ab. Allerdings gaben weder die Steuervertreter noch die Abnehmer selbst im Zusammenhang mit den fraglichen Erwerbsgeschäften in Griechenland oder Spanien Erklärungen zum innergemeinschaftlichen Erwerb ab.

– Rs. C-58/09 (*Leo-Libera*) zur Steuerbefreiung für Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz, Urteil v. 10.6.2010 – Rs. C-262/08 (*CopyGene*) sowie Urteil v. 10.6.2010 – Rs. C-86/09 (*Future Health Technologies*) zum Begriff der Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin im Zusammenhang mit der Lagerung von Stammzellen, Urteil v. 17.6.2010 – Rs. C-492/08 (*Kommission/Frankreich*) zur Frage der Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes für Leistungen von Rechtsanwälten

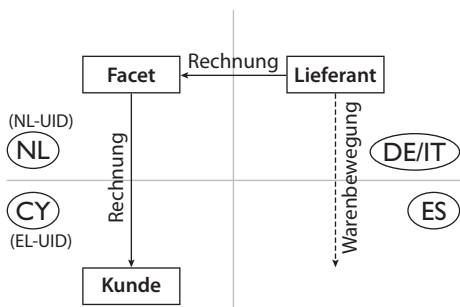
im Rahmen der Prozesskostenhilfe, sämtlich noch nicht in Slg. veröffentlicht.

² Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

³ Seit 1.1.2007: Art. 168, 169 und Art. 41, 42 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴ Seit 1.1.2007: Art. 41 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁵ Seit 1.1.2007: Art. 141 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.



Im Rahmen einer Mehrwertsteuer-Kontrolle war die niederländische Steuerverwaltung der Auffassung, dass Facet zwar einen innergemeinschaftlichen Erwerb in den Niederlanden bewirkt habe und dass sie aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, und stellte daher einen entsprechenden Nacherhebungsbescheid aus. Facet focht den Nacherhebungsbescheid vor dem *Gerechtshof te Amsterdam* an. Dieser gab der Klage statt.

Der in der Folge von der niederländischen Steuerverwaltung in beiden Fällen im Rahmen einer Kassationsbeschwerde angerufene *Hoge Raad der Nederlanden* setzte die Verfahren aus und legte dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vor⁶. Gegenstand der Vorlagefrage ist im Wesentlichen, ob der Erwerber in dem in Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁷ genannten Fall nach Art. 17 Abs. 2 und 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁸ zum sofortigen Abzug der auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldeten Vorsteuer berechtigt ist.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer

Zur Beantwortung dieser Frage weist der EuGH einleitend darauf hin, dass das Recht auf Vorsteuerabzug als integrierender Bestandteil des Mecha-

nismus der Mehrwertsteuer ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden könne⁹. Das Abzugsrecht könne für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden. Daraus folge, dass sich eine Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug auf die Höhe der steuerlichen Belastung auswirkt und in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten müsse.

Besteuerungsort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen

Art. 28b Teil A der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁰ regelt den Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen. Das Ziel der Regelung bestehe darin, die Steuereinnahmen in den EU-Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolge¹¹. In dessen Abs. 1 werde die allgemeine Regel aufgestellt, dass als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen der Ort gilt, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden.

Fiktion eines innergemeinschaftlichen Erwerbs im Mitgliedstaat der verwendeten UID zur Sicherstellung der Erwerbsbesteuerung

Art. 28b Teil A Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹² sehe jedoch im Sinne einer Vereinfachung vor, dass der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen als nach Absatz 1 dieser Vorschrift besteuert gilt, wenn der Erwerber nachweise, dass der innergemeinschaftliche Erwerb für Zwecke einer nachfolgenden Lieferung erfolgt ist, die im Bestimmungsmitgliedstaat bewirkt wurde und für die der Empfänger nach Art. 28c Teil E Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹³ als

Steuerschuldner bestimmt worden ist, und wenn dieser Erwerber der in Art. 22 Abs. 6 Buchst. b letzter Unterabsatz der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁴ vorgesehenen Erklärungspflicht nachgekommen ist. Um sicherzustellen, dass auf dem fraglichen Erwerb Mehrwertsteuer erhoben wird, bestimme Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁵, dass als Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs auch das

Gebiet des EU-Mitgliedstaats gilt, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer («UID») erteilt hat («EU-Mitgliedstaat der verwendeten UID»), wenn der Erwerber nicht nachweist, dass der Erwerb nach Massgabe der Regelung in Abs. 1 dieses Artikels im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert worden ist.

Verringerung der Bemessungsgrundlage als Korrekturmechanismus bei fiktivem innergemeinschaftlichem Erwerb

Für den Fall, dass der Erwerb nach Art. 28b Teil A Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁶ im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert wird, nachdem er nach Massgabe des Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁷ im Mitgliedstaat der verwendeten UID besteuert worden ist, sehe Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁸ einen Korrekturmechanismus vor. Dieser bestehe darin, die Bemessungsgrundlage im EU-Mitgliedstaat der verwendeten UID entsprechend zu verringern. Mit Art. 28b Teil A Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁹ werde demnach zum einen sichergestellt, dass der fragliche innergemeinschaftliche Erwerb besteuert wird, und zum anderen verhindert, dass dieser Erwerb doppelt besteuert wird. Die Anwendung des in Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁰ vorgesehenen Korrekturmechanismus setze jedoch voraus, dass die im letzten Unterabsatz dieses Artikels genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen.

⁶ Hoge Raad der Niederlande (Niederlande), Vorabentscheidungsersuchen v. 4.12.2008,

Abl. EU, C 44 v. 21.2.2009, 33 und 35.

⁷ Seit 1.1.2007: Art. 41 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁸ Seit 1.1.2007: Art. 168, 169 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 10.7.2008 – Rs. C-25/07 (*Sosnovska*), Slg. 2008, I-5129, Rz. 15 sowie Urteil v. 23.4.2009 – Rs. C-74/08 (*PARAT*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 15.

¹⁰ Seit 1.1.2007: Art. 40 bis 42 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹¹ vgl. EuGH, Urteil v. 6.4.2006 – Rs. C-245/04 (*EMAG*), Slg. 2006, I-3227, Rz. 40, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 3/06, StR 2006, 630 (643 ff.).

¹² Seit 1.1.2007: Art. 41, 42 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹³ Seit 1.1.2007: Art. 141 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁴ Seit 1.1.2007: Art. 262 ff. der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁵ Seit 1.1.2007: Art. 41 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁶ Seit 1.1.2007: Art. 40 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁷ Seit 1.1.2007: Art. 41 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁸ Seit 1.1.2007: Art. 41 Unterabs. 2 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁹ Seit 1.1.2007: Art. 41, 42 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁰ Seit 1.1.2007: Art. 41 Unterabs. 2 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

Kein Vorsteuerabzug bei endgültiger Erwerbssteuerpflicht im Mitgliedstaat der verwendeten UID

Vor diesem Hintergrund stelle sich die Frage, ob einem Steuerpflichtigen in dem in Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²¹ angeführten Fall, dass er im Mitgliedstaat der verwendeten UID mehrwertsteuerpflichtig ist, weil er die Besteuerung des fraglichen innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat nicht nachgewiesen hat, ein Recht auf einen sofortigen Vorsteuerabzug zu gewähren ist. Nach Art. 17 Abs. 2 und 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²² setze das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs erworbenen Gegenstände voraus, dass diese für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Vorliegend stehe jedoch fest, dass die Gegenstände, deren innergemeinschaftlicher Erwerb lediglich nach Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²³ als im Mitgliedstaat der verwendeten UID erfolgt gelte, tatsächlich nicht in diesem Mitgliedstaat für eine Anschlusslieferung verwendet wurden. Unter diesen Umständen lägen keine Verwendungsumsätze vor, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet sei, und folglich falle ein solcher (fiktiver) innergemeinschaftlicher Erwerb nicht unter die allgemeine Abzugsregelung.

Sicherstellung der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat

Das in Art. 17 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁴ vorgesehene allgemeine Vorsteuerabzugsrecht könne insbesondere nicht die besondere Regelung des Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁵ verdrängen, die auf einem Mechanismus der Verringerung der Bemessungsgrundlage beruhe, mit dem die Doppelbesteuerung korrigiert werden kann. Darüber

hinaus drohe die Gefahr, dass die Gewährung des Rechts auf Vorsteuerabzug in einem solchen Fall die praktische Wirkung des Art. 28b Teil A Abs. 2 Unterabs. 2 und 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁶ beeinträchtige, weil für den Steuerpflichtigen, der im EU-Mitgliedstaat der verwendeten UID zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kein Anreiz mehr bestünde, die Besteuerung des fraglichen innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat nachzuweisen. Eine solche Lösung könne letztlich die Anwen-

²¹ Seit 1.1.2007: Art. 41 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²² Seit 1.1.2007: Art. 168, 169 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²³ Seit 1.1.2007: Art. 41 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁴ Seit 1.1.2007: Art. 167 ff. der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁵ Seit 1.1.2007: Art. 41 Unterabs. 2 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁶ Seit 1.1.2007: Art. 41 Unterabs. 2, 42 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁷ Vgl. eingehend zum «MWST-Karussell-Betrug» bereits LUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 4/06, StR 2006, 881 (885 ff.).

²⁸ Als «Erwerbsbetrug» bezeichnet man folgende Konstellation: Ein in einem EU-Mitgliedstaat für MWST-Zwecke angemeldeter Händler kauft Waren von einem Lieferanten in einem anderen Mitgliedstaat und verkauft sie im Ankunftsmitgliedstaat lokal weiter. Der Verkauf ist im Abgangsmitgliedstaat gemäss Artikel 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG von der Mehrwertsteuer befreit, während der Erwerber im Ankunftsmitgliedstaat nach Artikel 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i. der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG steuerpflichtig ist. Der Händler verkauft die Waren zu einem Preis einschliesslich Mehrwertsteuer, führt aber die im Kaufpreis erhaltene Mehrwertsteuer nicht an die Steuerverwaltung im Ankunftsmitgliedstaat ab und verschwindet (in Anlehnung an den angelsächsischen Sprachgebrauch bezeichnet man den Händler in diesem Fall als «Missing trader»).

derung der Grundregel gefährden, nach der bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb davon auszugehen ist, dass der Ort der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat und damit im EU-Mitgliedstaat des Endverbrauchs liegt.

3 Anmerkung

In *X und Facet* lagen jeweils innergemeinschaftliche Reihengeschäfte in Form eines sog. Dreiecksgeschäfts vor, die von den beteiligten Unternehmern mehrwertsteuerlich nicht zutreffend abgewickelt wurden, wobei – ohne dass dies vom vorlegenden Gericht oder dem EuGH ausdrücklich festgestellt wurde – der Verdacht eines MWST-Betrugs²⁷ in Form eines sog. Erwerbsbetrugs²⁸ im Raum steht.

Ein «innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft» liegt vor, wenn an einem Reihengeschäft drei Unternehmer beteiligt sind, die jeweils unter der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines anderen EU-Mitgliedstaats handeln, und die Warenbewegung vom ersten Lieferanten unmittelbar an den letzten Abnehmer in einem anderen EU-Mitgliedstaat erfolgt.

Liegen die Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts vor,

- bewirkt der erste Lieferant im Abgangsmitgliedstaat eine nach Artikel 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG steuerbare und steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung;
- verwirklicht der erste Abnehmer und Zwischenhändler im Bestimmungsmitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach Artikel 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i. der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG, der jedoch gemäss Art. 42 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG als besteuert gilt,
- bewirkt der erste Abnehmer und Zwischenhändler im Bestimmungsmitglied-

staat eine steuerbare und steuerpflichtige Inlandlieferung, für die der letzte Abnehmer nach Art. 197 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG die auf ihn übergegangene Steuer schuldet (sog. Reverse charge);

- kann schliesslich der letzte Abnehmer unter den Voraussetzungen des Art. 168 Buchst. a und Art. 178 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG die von ihm im sog. Reverse charge geschuldete Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen.

Die Sonderregelung des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts zielt in erster Linie auf einen verfahrensrechtlichen Vereinfachungseffekt, weil sie verhindert, dass sich der erste Abnehmer und Zwischenhändler im Bestimmungsmitgliedstaat für MWST-Zwecke registrieren lassen und dort entsprechende Verpflichtungen erfüllen muss.

Da die Abnehmer in *X und Facet* ihren steuerlichen Verpflichtungen im jeweiligen Bestimmungsmitgliedstaat nicht nachgekommen waren und X bzw. Facet, die als erste Abnehmer und Zwischenhändler unter ihrer niederländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufgetreten waren, infolgedessen nicht nachweisen konnten, dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert wurde (bzw. als besteuert galt), lagen die Voraussetzungen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts nicht vor. Vor dem Hintergrund, dass im Bestimmungsmitgliedstaat von den jeweiligen Abnehmern Steuern hinterzogen wurden, ist erläuterungsbedürftig, dass die niederländischen Steuerbehörden Nachsteuerbescheide gegenüber X und Facet erliessen. Dies erklärt sich aus der gemeinschaftsrechtlichen Regelung des Ortes der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs:

Nach der Grundregel des Art. 40 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des

EU-Mitgliedstaats bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Besteuerungsort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist damit grundsätzlich der Bestimmungsmitgliedstaat. Nach Art. 41 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG *gilt* der innergemeinschaftliche Erwerb jedoch auch im EU-Mitgliedstaat als bewirkt, dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der Erwerber gegenüber dem Lieferanten verwendet. Weichen Bestimmungsmitgliedstaat und EU-Mitgliedstaat der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer – wie in *X und Facet* – voneinander ab, so liegen demnach grundsätzlich zwei Erwerbstatbestände in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten vor. Art. 41 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG bewirkt zum einen, dass die sog. Zusammenfassende Meldung der innergemeinschaftlichen Lieferungen im EU-Mitgliedstaat des (ersten) Lieferanten mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb des (ersten) Abnehmers in dem EU-Mitgliedstaat korrespondiert, dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der Abnehmer gegenüber dem Lieferanten verwendet hat. Darüber hinaus sichert die Vorschrift aber auch die Durchführung der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat.

Wie die niederländische Steuerverwaltung versagte der EuGH im Besprechungsfall sowohl *X* als auch *Facet* als jeweils erstem Abnehmer und Zwischenhändler im Reihengeschäft den Vorsteuerabzug aus dem (fiktiven) innergemeinschaftlichen Erwerb in den Niederlanden nach Art. 41 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG. Zwar ist die für einen innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Mehrwertsteuer nach Art. 168 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG grundsätzlich abzugsfähig. Dies gilt jedoch nur unter der allgemeinen Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige die erworbenen Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet. Da *X* und *Facet* die Umsatz-

steuer-Identifikationsnummer eines anderen EU-Mitgliedstaats als des Bestimmungsmitgliedstaats verwendet haben, steht jedoch fest, dass sie im EU-Mitgliedstaat der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (Niederlande) mit den erworbenen Gegenständen keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze getätigt haben. Abzugsfähig ist demnach ausschliesslich die im Bestimmungsmitgliedstaat geschuldete Erwerbssteuer.

Dieses auf den ersten Blick überraschende Auslegungsergebnis ist durchaus zutreffend. Anders als nach Art. 168 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG wird die Steuerneutralität eines nach Art. 41 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG fingierten innergemeinschaftlichen Erwerbs systematisch nicht über den Vorsteuerabzug, sondern – sobald der Nachweis der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat geführt werden kann – über die Anpassung der Bemessungsgrundlage (auf Null) hergestellt. Dadurch wird die Besteuerung im EU-Mitgliedstaat der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer rückgängig gemacht. Auch teleologische und praktische Erwägungen bestätigen die Versagung des Vorsteuerabzugs: Für die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist die Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Abnehmer eine praktisch unabdingbare Voraussetzung. Vor diesem Hintergrund hat die Fiktion des Art. 41 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG eine Steuersicherungsfunktion in Bezug auf die Erwerbsbesteuerung durch den Abnehmer. Der die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführende Lieferant meldet im Rahmen seiner sog. Zusammenfassenden Meldung nur

²⁹ Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

³⁰ Seit 1.1.2007: Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers und nicht auch den Bestimmungsmitgliedstaat der physischen Warenbewegung. Daher kann im Rahmen des innergemeinschaftlichen Kontrollsystems nur der EU-Mitgliedstaat, der dem Abnehmer die verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, von der Tatsache einer erwerbsteuerpflichtigen, innergemeinschaftlichen Lieferung Kenntnis erlangen. Da aber die Erwerbsbesteuerung nach dem Grundsatz des Art. 40 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG im Bestimmungsmitgliedstaat zu erfolgen hat, wird dem EU-Mitgliedstaat der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer dem Sicherungszweck entsprechend lediglich ein auflösend bedingtes Besteuerungsrecht eingeräumt.

Obwohl *X und Facet* zur Konstellation des innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts in Form eines sog. Dreiecksgeschäfts ergangen ist, hat die Entscheidung erhebliche praktische Auswirkungen auf sämtliche Fälle, in denen nach Art. 41 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG ein innergemeinschaftlicher Erwerb im EU-Mitgliedstaat der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer fingiert wird. Während bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat nach Artikel 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i. der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG im Regelfall stets zeitgleich das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG entsteht, ist dies bei einem nach Art. 41 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG fingierten innergemeinschaftlichen Erwerb nicht der Fall. Ist der Steuerpflichtige im Bestimmungsmitgliedstaat (noch) nicht für MWST-Zwecke registriert, so kann die Verwendung einer anderen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer daher allenfalls eine zeitlich beschränkte Zwischenlösung bis zum Abschluss der Registrierung im Bestimmungsmitgliedstaat sein.

Dies wird in der Praxis auch von Schweizer Unternehmen, die am EU-Binnenmarkt teilnehmen, häufig missachtet, in der doppelt irrtümlichen Annahme, durch die Verwendung der vorhandenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines anderen EU-Mitgliedstaats als des Bestimmungsmitgliedstaats werde der Ort der Besteuerung effektiv in diesen Mitgliedstaat verlagert und die auf dem Erwerb in diesem Mitgliedstaat geschuldete Mehrwertsteuer sei als Vorsteuer abzugsfähig. Wie *X und Facet* zeigt, kann sich dies als teurer Irrtum herausstellen.

II EuGH, Urteil v. 3.6.2010 – Rs. C-237/09 (*De Fruytier*)²⁹

Keine Steuerbefreiung für die Beförderung von menschlichen Organen

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. d der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁰, der «die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch» von der Mehrwertsteuer befreit, ist dahin auszulegen, dass er nicht auf Beförderungen von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen anwendbar ist, die von einem Dritten für Krankenhäuser und Laboratorien durchgeführt werden.

1 Ausgangssachverhalt

Frau De Fruytier führt als selbständige Unternehmerin Beförderungen von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen für verschiedene Krankenhäuser und Laboratorien durch. Die belgische Steuerverwaltung erhob auf der Tätigkeit von Frau De Fruytier Mehrwertsteuer. Da Frau De Fruytier der Ansicht war, dass ihre Tätigkeit von der Mehrwertsteuer befreit sei, erhob sie hiergegen Klage.

Das *Tribunal de première instance de Namur* und der in der Folge von der Steuerverwaltung angerufene *Cour d'appel de Liège* gaben ihr Recht und ordneten entsprechende Steuerrückzahlungen an. Die Vorinstanzen stellten massgeblich darauf ab, dass nach belgischem Recht der Handel mit menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen verboten sei und daher keine Lieferung im Sinne der Übertragung der Verfügungsmacht über einen körperlichen Gegenstand gefordert werden könne. Vielmehr sei unter «Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und von Muttermilch» im Sinne der Steuerbefreiung die tatsächliche Auslieferung zu verstehen, der die Beförderungsleistungen von Frau De Fruytier entsprächen.

Der von der belgischen Steuerverwaltung im Rahmen einer Kassationsbeschwerde angerufene *Cour de cassation* setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vor³¹. Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. d der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³², der die «Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und von Muttermilch» von der Mehrwertsteuer befreit, dahin auszulegen ist, dass er auch auf die Beförderung von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen Anwendung findet.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Weiter Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer

Eingangs seiner Entscheidung weist der EuGH zunächst darauf hin, dass die 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³³ den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer sehr weit fasse und alle wirtschaftlichen Aktivitäten eines Erzeugers, Händ-

lers oder Dienstleistenden mit einbeziehe. Art. 13 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁴ befreie jedoch bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten (Art. 13 Teil A der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁵) und andere Tätigkeiten (Art. 13 Teil B der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁶) von der Mehrwertsteuer³⁷.

Grundsatz der engen Auslegung von Steuerbefreiungen

Weiter sei zu berücksichtigen, dass nach ständiger Rechtsprechung die Begriffe, mit denen die in Art. 13 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁸ 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. Die Auslegung dieser Begriffe müsse jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Daher entspräche es nicht dem Sinn einer grundsätzlich engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der befreiten Leistungen verwendeten Begriffe so ausgelegt würden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen³⁹.

Autonome und einbeitliche Auslegung der Begriffe der Steuerbefreiungen

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs seien die in Art. 13 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴⁰ genannten Steuerbefreiungen ferner autonome Begriffe des Gemeinschaftsrechts, die eine von EU-Mitgliedstaat zu EU-Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems ausschliessen⁴¹. Daher müssten Begriffe einer Vorschrift der 6. MWST-Richtlinie

77/388/EWG⁴², die für die Ermittlung ihres Sinns und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das nationale Recht der EU-Mitgliedstaaten verweisen, in der Regel für die gesamten Gemeinschaft autonom und einheitlich ausgelegt werden⁴³.

Begriff der Lieferung eines Gegenstands

Daher müsse der Begriff «Lieferung eines Gegenstands», auf den sich Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. d der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴⁴ über die «Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch» bezieht, eine dem Gemeinschaftsrecht eigene autonome und einheitliche Auslegung erhalten. Hierzu er-

innert der EuGH daran, dass nach Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴⁵ als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung gilt, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen⁴⁶, und dass der Begriff «Dienstleistungen» nach Art. 6 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴⁷ jede Leistung erfasst, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne dieser Richtlinie ist⁴⁸.

Massgeblichkeit der Verschaffung der Verfügungsmacht

Ferner beziehe sich der Begriff «Lieferung eines Gegenstands» nicht auf die Eigentumsübertra-

³¹ Cour de cassation (Belgien), Vorabentscheidungsersuchen v. 01.07.2009, Abl. EU, C 220 v. 12.9.2009, 20.

³² Seit 1.1.2007: Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³³ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁴ Seit 1.1.2007: Art. 131 ff. MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁵ Seit 1.1.2007: Art. 132-134 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁶ Seit 1.1.2007: Art. 135-137 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 16.10.2008 – Rs. C-253/07 (*Canterbury Hockey Club*), Slg. 2008, I-7821, Rz. 15; Urteil v. 28.01.2010 – Rs. C-473/08 (*Eulitz*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 24.

³⁸ Seit 1.1.2007: Art. 131 ff. MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 14.6.2007 – Rs. C-434/05 (*Horizon College*), Slg. 2007, I-4793, Rz. 16; Urteil v. 19.11.2009 – Rs. C-461/08 (*Don Bosco Onroerend Goed*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 25.

⁴⁰ Seit 1.1.2007: Art. 131 ff. MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 25.2.1999 – Rs. C-349/96 (*CPP*), Slg. 1999, I-973, Rz. 15; Urteil v. 22.10.2009 – Rs. C-242/08 (*Swiss Re Germany Holding*), Rz. 33, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/10, StR 2010, 241 (250 ff.).

⁴² Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴³ Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01 (*Zita Modes*), Slg. 2003, I-14393, Rz. 34; Urteil v. 21.04.2005 – Rs. C-25/03 (*HE*), Slg. 2005, I-3123, Rz. 63.

⁴⁴ Seit 1.1.2007: Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴⁵ Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 29.03.2007 – Rs. C-111/05 (*Aktiebolaget*), Slg. 2007, I-2697, Rz. 31.

⁴⁷ Seit 1.1.2007: Art. 24 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 11.2.2010 – Rs. C-88/09 (*Graphic Procédé*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 17, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/10, StR 2010, 485 (496 ff.).

gung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen, sondern erfasse jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, welche die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie dessen Eigentümer⁴⁹. Wenn die Beförderung von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen allein darin bestehe, dass der Beförderer die betreffenden Gegenstände für verschiedene Krankenhäuser und Laboratorien körperlich von einem Ort zu einem anderen bringe, so können dies nicht einer «Lieferung eines Gegenstands» im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵⁰ gleichgestellt werden. Durch die Beförderung als solche werde der Leistungsempfänger nicht ermächtigt, über die in Rede stehenden Gegenstände so zu verfügen, als wäre sie ihr Eigentümer. Diese Tätigkeit könne mithin nicht in den Genuss der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. d der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵¹ vorgesehenen Steuerbefreiung für die «Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch» kommen. An dieser Würdigung ändere sich auch dann nichts, wenn nach dem anwendbaren nationalen Recht menschliche Organe und dem menschlichen Körper entnommene Substanzen

nicht verkehrsfähig seien, weil derartige Verkehrsbeschränkungen Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. d der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵² nicht jede praktische Wirksamkeit nehmen könnten.

3 Anmerkung

In *De Fruytier* befasst sich der EuGH mit der Frage der Steuerbefreiung von durch eine selbständige Unternehmerin erbrachten Transportdienstleistungen, welche die Beförderung von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen für Krankenhäuser und Laboratorien zum Gegenstand haben. Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG sind «Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch» vorsteuerschädlich von der Steuer befreit. In *De Fruytier* hält der EuGH in Übereinstimmung mit der Praxis in einer Reihe von EU-Mitgliedstaaten fest, dass die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG nicht auf *selbständige Dienstleistungen* eines Dritten im Zusammenhang mit der Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch durch einen anderen Steuerpflichtigen erstreckt werden kann. Dies gilt, wie der EuGH nunmehr entgegen der Auffassung der belgischen Vorinstanzen klarstellt, ungeachtet dessen, ob nach dem nationalen Recht entgeltliche Verfügungen über menschliche Organe rechtlich wirksam bzw. zulässig sind. Etwas anderes kann allenfalls gelten, wenn die Beförderung im Einzelfall eine *unselbständige Nebenleistung* zur Lieferung von menschlichen Organen usw. darstellt. Dies setzt allerdings voraus, dass – anders als im Fall *De Fruytier* – ein und derselbe Steuerpflichtige die Lieferung und die Beförderung erbringt und damit die Beförderung als unselbständige Nebenleistung in der steuerbefreiten Hauptleistung aufgehen kann. Nach dem Verständnis der Eidg.

⁴⁹ Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 8.2.1990 – Rs. C-320/88 (*Shipping and Forwarding*), Slg. 1990, I-285, Rz. 7 und 8; Urteil v. 4.10.1995 – Rs. C-291/92 (*Armbrecht*), Slg. 1995, I-2775, Rz. 13 und 14; Urteil v. 6.2.2003 – Rs. C-185/01 (*Auto Lease Holland*), Slg. 2003, I-1317, Rz. 32 f.

⁵⁰ Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁵¹ Seit 1.1.2007: Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁵² Seit 1.1.2007: Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁵³ Vgl. ESTV, Entwurf MWST-Branchen-Info 21 (16.7.2010), Ziff. 11.1 und 11.2.

Steuerverwaltung, welche sich auf den klaren Wortlaut der entsprechenden Steuerausnahme des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG stützen kann, ist der Anwendungsbereich der Ausnahme sogar noch enger⁵³. Denn nach dem Schweizer Mehrwertsteuerrecht ist für die Geltendmachung des Ausnahmetatbestands zusätzlich erforderlich, dass die Lieferung durch medizinisch anerkan-

te Institutionen und Spitäler bzw. durch Inhaber einer hierzu erforderlichen Bewilligung erfolgt. Fehlt es an der entsprechenden Qualifikation bzw. Eigenschaft des Leistungserbringers, so kommt die Steuerausnahme nicht zur Anwendung, selbst wenn menschliche Organe oder Blut Gegenstand einer Lieferung sind.