Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

26. Februar 2015*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Mehrwertsteuer — Abzüge — Befreiungen — Lieferungen von Zahnersatz“

In den verbundenen Rechtssachen C-144/13, C-154/13 und C-160/13

betreffend Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) mit Entscheidungen vom 1. und 8. März 2013, beim Gerichtshof eingegangen am 21., 27. bzw. 28. März 2013, in den Verfahren

VDP Dental Laboratory NV

gegen

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13),

und

Staatssecretaris van Financiën

gegen

X BV (C-154/13),

Nobel Biocare Nederland BV (C-160/13)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter S. Rodin und A. Borg Barthet (Berichterstatter), der Richterin M. Berger sowie des Richters F. Biltgen,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 19. Mai 2014,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der VDP Dental Laboratory NV, vertreten durch R. Oorthuizen, belastingadviseur,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

— der Nobel Biocare Nederland BV, vertreten durch G. C. Bulk, adviseur,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch M. Bulterman, M. Noort und J. Langer als Bevollmächtigte,

— der estnischen Regierung, vertreten durch N. Grünberg als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Cordewener und E. Manhaeve als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 4. September 2014

folgendes

Urteil

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung von Art. 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2005/92/EG des Rates vom 12. Dezember 2005 (ABl. L 345, S. 19) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie der Art. 140 Buchst. a und b und 143 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2007/75/EG des Rates vom 20. Dezember 2007 (ABl. L 346, S. 13) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) in Verbindung mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. e und Art. 370 dieser Richtlinie.

2 Diese Ersuchen ergehen im Rahmen von drei Rechtsstreitigkeiten zwischen zum einen der VDP Dental Laboratory NV (im Folgenden: VDP) und dem Staatssecretaris van Financiën (im Folgenden: Staatssecretaris) und zum anderen dem Staatssecretaris auf der einen und X BV sowie der Nobel Biocare Nederland BV auf der anderen Seite wegen der Erhebung der Mehrwertsteuer in den Jahren 2006 und 2008.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Die Ausgangsverfahren betreffen die Erhebung der Mehrwertsteuer in den Jahren 2006 und 2008. Deshalb sind die Sechste Richtlinie und die Mehrwertsteuerrichtlinie einschlägig. Im Einzelnen sind je nach dem betroffenen Zeitraum entweder die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie oder die der Mehrwertsteuerrichtlinie anzuwenden.

Sechste Richtlinie

4 In Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie betreffend Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten im Inland heißt es:

„(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

…

e) die Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker;

…“

5 Art. 17 („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) der Sechsten Richtlinie in der Fassung ihres Art. 28f bestimmt in seinen Abs. 1 und 2:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden;

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände im Inland geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

c) die Mehrwertsteuer, die nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a, Art. 6 Abs. 3 und Art. 28a Abs. 6 geschuldet wird;

d) die Mehrwertsteuer, die nach Art. 28a Abs. 1 Buchst. a geschuldet wird.“

Mehrwertsteuerrichtlinie

6 Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.“

7 Art. 132 Abs. 1 dieser Richtlinie, vormals Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie, bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

d) Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch;

e) Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker;

…“

8 Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden[,] von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.“

9 Art. 140 dieser Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a) den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, deren Lieferung durch Steuerpflichtige in ihrem jeweiligen Gebiet in jedem Fall mehrwertsteuerfrei ist;

b) den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, deren Einfuhr gemäß Artikel 143 Absatz 1 Buchstaben a, b und c sowie Buchstaben e bis l in jedem Fall mehrwertsteuerfrei ist;

…“

10 Art. 143 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a) die endgültige Einfuhr von Gegenständen, deren Lieferung durch Steuerpflichtige in ihrem jeweiligen Gebiet in jedem Fall mehrwertsteuerfrei ist.“

11 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

12 Art. 168 dieser Richtlinie, vormals Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, bestimmt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

b) die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die der Lieferung von Gegenständen beziehungsweise dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Artikel 18 Buchstabe a sowie Artikel 27 gleichgestellt sind;

c) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i geschuldet wird;

d) die Mehrwertsteuer, die für dem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Artikeln 21 und 22 geschuldet wird;

e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist."

13 Die Mehrwertsteuerrichtlinie sieht auch mehrere „Ausnahmen für Staaten [vor], die am 1. Januar 1978 Mitglied der Gemeinschaft waren", insbesondere gestützt auf Art. 370, der Folgendes bestimmt:

„Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1978 die in Anhang X Teil A genannten Umsätze besteuert haben, dürfen diese weiterhin besteuern."

14 Anhang X Teil A („Umsätze, die die Mitgliedstaaten weiterhin besteuern dürfen") dieser Richtlinie nennt unter Nr. 1 „Dienstleistungen, die von Zahntechnikern im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit erbracht werden, sowie Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker".

15 Art. 90 EG (jetzt Art. 110 AEUV) lautete folgendermaßen:

„Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.

Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen."

Niederländisches Recht

16 Art. 11 Abs. 1 Buchst. g Nr. 1 der Wet op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz) vom 28. Juni 1968 (*Staatsblad* 1968, Nr. 329) (im Folgenden: Gesetz von 1968) bestimmt in der vom 1. Januar 2003 bis 1. Januar 2007 anwendbaren Fassung:

„Von der Mehrwertsteuer befreit sind unter den durch Verordnung festzulegenden Voraussetzungen:

Dienstleistungen von Angehörigen der Gesundheitsberufe, deren Ausübung durch die oder aufgrund der Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg [Gesetz über die Berufe in der individuellen Gesundheitsfürsorge] geregelt ist; Dienstleistungen von Psychologen und Zahntechnikern; Lieferungen von Zahnersatz; die Beförderung von kranken und verletzten Personen durch Krankenwagen."

17 Art. 11 Abs. 1 Buchst. g Nr. 1 dieses Gesetzes lautet in seiner Fassung von 2008:

„Von der Mehrwertsteuer befreit sind unter den durch Verordnung festzulegenden Voraussetzungen:

die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden, welche durch die oder aufgrund der Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg geregelt sind, sowie die Behandlung von Menschen durch Psychologen; von Zahntechnikern in dieser Eigenschaft erbrachte Dienstleistungen; die Lieferung von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker; die Beförderung von kranken und verletzten Personen durch Krankenwagen."

18 Art. 15 Abs. 2 des genannten Gesetzes in seiner Fassung von 2006 sah vor:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in den Artikeln 11 und 28k genannten Leistungen verwendet werden, besteht das Recht auf Vorsteuerabzug nur bei den Leistungen, die in Artikel 11 Buchstaben i, j und k genannt sind, sofern der Empfänger dieser Leistungen seinen Wohnsitz oder seinen Sitz außerhalb der Gemeinschaft hat oder wenn die Leistungen unmittelbar Gegenstände betreffen, die zur Ausfuhr aus der Gemeinschaft bestimmt sind."

19 Art. 17e des Gesetzes von 1968 lautet:

„Durch Ministerialerlass wird unter darin aufzustellenden Voraussetzungen und Beschränkungen eine Steuerbefreiung für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gewährt,

a. deren Lieferung in die Niederlande in jedem Fall mehrwertsteuerfrei ist;

b. deren Einfuhr in jedem Fall von der Mehrwertsteuer befreit wäre;

c. für die in jedem Fall ein Anspruch auf vollständige Erstattung bestünde."

20 Art. 21 Buchst. c des Gesetzes von 1968 bestimmt:

„Durch Ministerialerlass wird unter darin aufzustellenden Voraussetzungen und Beschränkungen eine Steuerbefreiung gewährt für

a) die Einfuhr von Waren, deren Lieferung in die Niederlande in jedem Fall von der Mehrwertsteuer befreit ist".

21 Art. 16a Abs. 1 Buchst. a der Durchführungsverordnung zum Gesetz von 1968 bestimmt:

„Als innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne von Art. 17e gilt

a) der innergemeinschaftliche Erwerb von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch".

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

Rechtssache C-144/13

22 Im Ausgangsrechtsstreit, der der Rechtssache C-144/13 zugrunde liegt, geht es um VDP, eine Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden. Sie ist Vermittlerin im Handel mit Zahnersatz und lässt auf Bestellung von innerhalb und außerhalb der Niederlande niedergelassenen Zahnärzten Zahnersatz durch außerhalb der Niederlande – sowohl innerhalb als auch außerhalb der Europäischen Union – niedergelassene zahntechnische Labors herstellen. Die betreffenden Labore schicken den Zahnersatz an VDP, die ihn ihrerseits an die Zahnärzte, die ihn bestellt haben, versendet. Ein Zahnersatz, den VDP von außerhalb des Zollgebiets der Europäischen Union erhält, wird bei Ankunft in den Niederlanden zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet.

23 VDP gab bei ihrer Umsatzsteuererklärung für das erste Quartal des Jahres 2006 in Bezug auf in dieser Zeit an in den Niederlanden niedergelassene Zahnärzte gelieferten Zahnersatz an, dass die fraglichen Lieferungen nach Art. 11 Abs. 1 Buchst. g Nr. 1 des Gesetzes von 1968 in seiner bis zum 1. Januar 2008 geltenden Fassung von der Umsatzsteuer freigestellt seien. Außerdem zog sie die Mehrwertsteuer, die ihr in diesem Quartal für die fraglichen Zahnersatzlieferungen in Rechnung

gestellt worden war, gestützt auf die Auslegung von Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie durch den Gerichtshof in dessen Urteil VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792) ab. Der Inspecteur lehnte diesen Abzug gestützt auf Art. 15 Abs. 2 des Gesetzes von 1968 ab und wies den von VDP eingelegten Einspruch zurück.

24 In Bezug auf die im dritten Quartal des Jahres 2008 erfolgten Lieferungen von Zahnersatz an Zahnärzte in den Niederlanden führte VDP keine Umsatzsteuer auf die Anmeldung hin ab, da sie ihrer Ansicht nach seit dem 1. Januar 2008 den „Zahntechniker"-Status im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie habe und deshalb gemäß Art. 11 Abs. 1 Buchst. g Nr. 1 des Gesetzes von 1968 von der Umsatzsteuer befreit sei. Im Einklang mit Art. 15 Abs. 2 dieses Gesetzes zog VDP die Steuer, die ihr im Laufe dieses Quartals für die betroffenen Lieferungen in Rechnung gestellt worden war, nicht ab.

25 Außerdem gab VDP für die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Zahnersatz, der aus Laboren außerhalb der Niederlande stammte, für das genannte Quartal Umsatzsteuer an und entrichtete diese. In der Folge kam sie jedoch zu der Überzeugung, dass sie aufgrund von Art. 21 Buchst. c des Gesetzes von 1968 in Verbindung mit Art. 143 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie für die Einfuhr des angegebenen Zahnersatzes diese Umsatzsteuer nicht schulde und gemäß Art. 17 e Buchst. a des Gesetzes von 1968 in Verbindung mit Art. 140 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie ebenso wenig im Hinblick auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Zahnersatz. Den hierzu von VDP eingelegten Einspruch wies der Inspecteur ebenfalls zurück.

26 Was das erste Quartal 2006 angeht, wies die Rechtbank te Haarlem die von VDP erhobene Klage ab und entschied, dass die Anwendung der Befreiung nach Art. 11 Abs. 1 Buchst. g des Gesetzes von 1968 dazu führe, dass gemäß Art. 15 Abs. 2 des Gesetzes von 1968 ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei. VDP legte gegen dieses Urteil Rechtsmittel ein.

27 Hinsichtlich des dritten Quartals 2008 erklärte die Rechtbank te Haarlem die von VDP erhobene Klage für begründet und stellte fest, dass sowohl gemäß Art. 21 Buchst. c des Gesetzes von 1968 in Verbindung mit Art. 143 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch nach Art. 17e Buchst. a des Gesetzes von 1968 in Verbindung mit Art. 140 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie für die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Zahnersatz keine Umsatzsteuer geschuldet werde, denn Grundlage dafür sei immer eine Lieferung eines ausländischen Zahntechnikers, und eine derartige Lieferung in die Niederlande sei umsatzsteuerfrei. Gegen diese Entscheidung legte der Staatssecretaris Rechtsmittel ein.

28 Nach Ansicht des Hoge Raad der Nederlanden werfen sowohl das Rechtsmittel von VDP als auch das des Staatssecretaris unionsrechtliche Fragen auf.

29 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass der Steuerpflichtige, wenn eine nationale Rechtsvorschrift entgegen der Richtlinie eine Befreiung vorsieht (weshalb das Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen ist), unter Berufung auf Art. 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie ein Recht auf Vorsteuerabzug hat?

2. Sind Art. 143 Buchst. a und Art. 140 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie so auszulegen, dass die in diese Bestimmungen aufgenommenen Mehrwertsteuerbefreiungen nicht für die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Zahnersatz gelten? Wenn nein: Hängen dann die Befreiungen davon ab, dass der Zahnersatz aus dem Ausland durch einen Zahnarzt oder Zahntechniker und/oder an einen Zahnarzt oder Zahntechniker geliefert worden ist?

Rechtssache C-154/13

30 In der Rechtssache C-154/13 geht es um die X BV (im Folgenden: X) mit Sitz in den Niederlanden, die eine Zahnarztpraxis betreibt und Umsätze tätigt, die nach Art. 11 Abs. 1 Buchst. g Nr. 1 des Gesetzes von 1968 steuerfrei sind und für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht. In der Zeit vom 1. Januar 2008 bis 30. September 2008 kaufte X Zahnersatz von einem in Deutschland ansässigen Zahntechniker. Der Zahnersatz wurde von Deutschland aus an sie versandt und geliefert, ohne dass Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wurde. X führte für ihre den innergemeinschaftlichen Erwerb von Zahnersatz betreffenden Umsätze keine Mehrwertsteuer ab. Der Inspecteur ist jedoch der Auffassung, dass es sich jeweils um einen innergemeinschaftlichen Erwerb handele und erstellte einen Nachforderungsbescheid.

31 Die Rechtbank te 's-Gravenhage erklärte die von X erhobene Klage für begründet. Nach Ansicht dieses Gerichts sind Art. 17e des Gesetzes von 1968 und Art. 140 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass im Fall einer Lieferung von Zahnersatz durch einen außerhalb der Niederlande ansässigen Zahnarzt oder Zahntechniker der entsprechende innergemeinschaftliche Erwerb durch einen Kunden in den Niederlanden umsatzsteuerfrei ist, weil eine solche Lieferung auch dann steuerfrei sei, wenn sie innerhalb der Niederlande erfolge. Der Staatssecretaris legte gegen diese Entscheidung Rechtsmittel ein und verwies insbesondere darauf, dass die Lieferung von Zahnersatz in Deutschland steuerpflichtig sei.

32 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 140 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass die in diese Bestimmung aufgenommene Mehrwertsteuerbefreiung nicht für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Zahnersatz gilt? Wenn nicht, ist dann die Befreiung an die Bedingung geknüpft, dass der Zahnersatz aus dem Ausland von einem Zahnarzt oder Zahntechniker und/oder an einen Zahnarzt oder Zahntechniker geliefert wurde?

2. Sofern die in Art. 140 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgenommene Mehrwertsteuerbefreiung (unter den in der ersten Frage genannten Bedingungen oder ohne diese Bedingungen) für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Zahnersatz gilt, gilt dann die Befreiung in Mitgliedstaaten wie dem Königreich der Niederlande, die der Befreiung nach Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsprochen haben, auch für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Zahnersatz, der aus einem Mitgliedstaat stammt, der von der Ausnahme- und Übergangsregelung des Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie Gebrauch gemacht hat?

Rechtssache C-160/13

33 Die Rechtssache C-160/13 betrifft die Nobel Biocare Nederland BV (im Folgenden: Nobel) mit Sitz in den Niederlanden, die den Zahntechnikerstatus im Sinne von Art. 11 Abs. 1 Buchst. g Nr. 1 des Gesetzes von 1968 besitzt. Nobel ist Vermittlerin im Handel mit Zahnersatz. Sie verkauft und liefert diesen auf Bestellung an zahntechnische Labore in den Niederlanden. Der Zahnersatz wird in Schweden durch ihre Muttergesellschaft A AB (im Folgenden: A) gefertigt, die ebenfalls Zahntechnikerin ist. A liefert den Zahnersatz gegen Zahlung eines vereinbarten Entgelts an Nobel, die den Zahnersatz anschließend an die genannten Labore liefert.

34 A stellte für den im Dezember 2008 gelieferten Zahnersatz keine Mehrwertsteuer in Rechnung. Nobel führte für diese Lieferungen Mehrwertsteuer entsprechend der Steueranmeldung wegen innergemeinschaftlichen Erwerbs ab. Anschließend legte sie diesbezüglich Einspruch ein. Die Rechtbank te Haarlem gab ihr recht und stellte fest, dass Art. 17e des Gesetzes von 1968 und Art. 140 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen seien, dass im Fall der Lieferung von Zahnersatz durch einen außerhalb der Niederlande ansässigen Zahnarzt oder Zahntechniker der entsprechende

innergemeinschaftliche Erwerb durch einen Kunden in den Niederlanden nicht der Mehrwertsteuer unterliege, da eine solche Lieferung, wenn sie innerhalb der Niederlande erfolge, ebenfalls mehrwertsteuerfrei sei. Der Staatssecretaris legte gegen das von diesem Gericht erlassene Urteil Rechtsmittel ein.

35 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 140 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass die in diese Bestimmung aufgenommene Mehrwertsteuerbefreiung nicht für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Zahnersatz gilt? Wenn nicht, ist dann an die Anwendung der Befreiung die Bedingung geknüpft, dass der Zahnersatz aus dem Ausland von einem Zahnarzt oder Zahntechniker und/oder an einen Zahnarzt oder Zahntechniker geliefert wurde?

36 Durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 4. Juni 2013 sind die Rechtssachen C-144/13, C-154/13 und C-160/13 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage in der Rechtssache C-144/13

37 In der Rechtssache C-144/13 möchte das vorlegende Gericht mit seiner ersten Frage wissen, ob Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der inhaltlich mit Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie übereinstimmt, dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger angesichts der Unvereinbarkeit einer nationalen Befreiung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie nach deren Art. 168 nicht berechtigt ist, sowohl von der Steuerbefreiung Gebrauch zu machen als auch das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen.

38 Der Gerichtshof hat bereits festgestellt, dass in dem Fall, dass eine im nationalen Recht vorgesehene Befreiung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar ist, deren Art. 168 es einem Steuerpflichtigen nicht erlaubt, sowohl von dieser Befreiung Gebrauch zu machen als auch das Abzugsrecht in Anspruch zu nehmen (Urteil MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 45).

39 Wie nämlich die Generalanwältin in Nr. 37 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, kann sich ein Steuerpflichtiger in einer solchen Situation lediglich entweder auf die nationale Steuerbefreiung berufen, was zum Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug führt, oder seine Umsätze gemäß dem Unionsrecht der Mehrwertsteuer unterwerfen, um dadurch in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu kommen.

40 Demzufolge ist auf die erste Frage in der Rechtssache C-144/13 zu antworten, dass Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass diese Vorschrift, wenn eine im nationalen Recht vorgesehene Befreiung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar ist, es einem Steuerpflichtigen nicht erlaubt, sowohl von dieser Befreiung Gebrauch zu machen als auch das Abzugsrecht in Anspruch zu nehmen.

Zur zweiten Frage in der Rechtssache C-144/13, zur ersten Frage in der Rechtssache C-154/13 und zu der Frage in der Rechtssache C-160/13

41 Das vorlegende Gericht möchte mit seiner zweiten Frage in der Rechtssache C-144/13, seiner ersten Frage in der Rechtssache C-154/13 und seiner Frage in der Rechtssache C-160/13 wissen, ob die in Art. 140 Buchst. a und b sowie in Art. 143 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene

Mehrwertsteuerbefreiung auf den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Einfuhr von Zahnersatz Anwendung findet und ob diese Befreiung gegebenenfalls voraussetzt, dass der Zahnersatz aus einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland von einem Zahnarzt oder Zahntechniker und/oder an einen Zahnarzt oder Zahntechniker geliefert wurde.

42 Es ist festzustellen, dass die Art. 132, 140 und 143 der Mehrwertsteuerrichtlinie Teil der in deren Titel IX („Steuerbefreiungen“) vorgesehenen Regelung für die Mehrwertsteuerbefreiung sind. Diese Vorschriften sehen für Umsätze mit bestimmten Gegenständen, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, einen Mechanismus für eine Steuerbefreiung vor.

43 Die nach Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen sollen den Zugang zu bestimmten Dienstleistungen und die Lieferung bestimmter Gegenstände unter Vermeidung der höheren Kosten erleichtern, die entstünden, wenn diese Dienstleistungen und die Lieferung dieser Gegenstände der Mehrwertsteuer unterworfen wären (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Deutschland, C-287/00, EU:C:2002:388, Rn. 47, und MDDP, EU:C:2013:778, Rn. 26).

44 Nach ständiger Rechtsprechung sind diese Steuerbefreiungen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen (vgl. u. a. Urteile CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 15, und Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, Rn. 23).

45 Außerdem sollen durch Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden. Durch diese Vorschrift werden jedoch nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit, sondern nur diejenigen, die in ihr einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (Urteil Institute of the Motor Industry, C-149/97, EU:C:1998:536, Rn. 18).

46 Durch die Steuerbefreiung für die Lieferung von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker soll gewährleistet werden, dass der Zugang zur Lieferung gesundheitsbezogener Produkte nicht durch die höheren Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn die Lieferung dieser Produkte der Mehrwertsteuer unterworfen wäre (vgl. in Bezug auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie, jetzt Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, Urteil Kommission/Frankreich, C-76/99, EU:C:2001:12, Rn. 23).

47 Art. 140 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie gebietet den Mitgliedstaaten, den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, deren Lieferung durch Steuerpflichtige in ihrem jeweiligen Gebiet in jedem Fall mehrwertsteuerfrei ist, von der Steuer zu befreien.

48 Zunächst ist den Ausführungen der Generalanwältin in Nr. 45 ihrer Schlussanträge folgend festzustellen, dass sich die Formulierung „in ihrem jeweiligen Gebiet“ auf den jeweiligen Mitgliedstaat der Einfuhr bezieht. Das ergibt sich aus einem Vergleich mit Bestimmungen wie Art. 88, Art. 207 oder Art. 214 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, die die gleiche Formulierung enthalten.

49 Um festzustellen, ob ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen von der Mehrwertsteuer befreit ist, ist daher zu prüfen, ob die Lieferung dieser Gegenstände im Gebiet des Bestimmungsmitgliedstaats von der Mehrwertsteuer befreit ist.

50 In den Ausgangsverfahren könnte der innergemeinschaftliche Erwerb von Zahnersatz in den Anwendungsbereich von Art. 140 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen und damit steuerfrei sein, falls er im Bestimmungsmitgliedstaat steuerfrei ist. Da Art. 132 Abs. 1 Buchst. e dieser Richtlinie den Mitgliedstaaten vorschreibt, die Lieferung von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker von der Steuer zu befreien, ist die Lieferung dieses Produkts innerhalb eines Mitgliedstaats zwangsläufig steuerfrei, sofern dieser nicht von der in Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Übergangsregelung Gebrauch gemacht hat.

51 Der innergemeinschaftliche Erwerb von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker fällt daher unter Art. 140 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie.

52 Außerdem ist festzustellen, dass sich die nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie für die endgültige Einfuhr von Gegenständen vorgesehene Steuerbefreiung offensichtlich an Art. 140 Buchst. a dieser Richtlinie orientiert, mit dem Unterschied, dass es sich bei den von der Steuer befreiten Umsätzen um die endgültige Einfuhr von Gegenständen handelt.

53 Um feststellen zu können, ob eine Einfuhr von Gegenständen von der Mehrwertsteuer befreit ist, ist zu prüfen, ob die Lieferung dieser Gegenstände im Gebiet des Bestimmungsmitgliedstaats von der Mehrwertsteuer befreit ist. Aus dem Wortlaut der genannten Vorschriften ergibt sich nämlich, dass der Unionsgesetzgeber in den Art. 140 Buchst. a und 143 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie eine identische Regelung vorgesehen hat.

54 Deshalb sind diese Vorschriften einheitlich auszulegen.

55 Da für Zahnersatz das Bestehen einer Steuerbefreiung für die Lieferung von Gegenständen im Bestimmungsmitgliedstaat maßgeblich ist, müssen für die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung dieselben Voraussetzungen gelten wie in Art. 140 Buchst. a dieser Richtlinie. Die endgültige Einfuhr von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker fällt daher unter Art. 143 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie.

56 Im Hinblick auf Art. 140 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie genügt es für die Feststellung, ob ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen in einem Mitgliedstaat von der Mehrwertsteuer befreit ist, zu prüfen, ob die endgültige Einfuhr dieser Gegenstände im Gebiet des genannten Mitgliedstaats gemäß Art. 143 Abs. 1 Buchst. a steuerfrei ist.

57 Was die Frage nach den Voraussetzungen für die Steuerbefreiung angeht, setzt Letztere schon nach dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie selbst voraus, dass der Zahnersatz durch Zahnärzte oder Zahntechniker geliefert wird.

58 Demzufolge ist auf die zweite Frage in der Rechtssache C-144/13, die erste Frage in der Rechtssache C-154/13 und die Frage in der Rechtssache C-160/13 zu antworten, dass die Art. 140 Buchst. a und b und 143 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass die nach diesen Vorschriften vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die endgültige Einfuhr von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker gilt, sofern der Mitgliedstaat der Lieferung oder der Einfuhr nicht von der in Art. 370 dieser Richtlinie vorgesehenen Übergangsregelung Gebrauch gemacht hat.

Zur zweiten Frage in der Rechtssache C 154/13

59 Das vorlegende Gericht möchte mit seiner zweiten Frage in der Rechtssache C-154/13 wissen, ob Art. 140 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die in dieser Vorschrift vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer auch für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Zahnersatz gilt, der aus einem Mitgliedstaat stammt, der von der Ausnahme- und Übergangsregelung von Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie Gebrauch gemacht hat.

60 Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist das Ergebnis einer schrittweisen Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften im Rahmen der Art. 113 AEUV und 115 AEUV. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist diese Harmonisierung, wie sie durch aufeinanderfolgende Richtlinien und insbesondere durch die Sechste Richtlinie verwirklicht worden ist, erst eine teilweise Harmonisierung (Urteile ORO Amsterdam Beheer und Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, Rn. 21, sowie Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, Rn. 50).

61 Die Mitgliedstaaten sind nämlich gemäß Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie befugt, bestimmte vor dieser Richtlinie erlassene nationale Rechtsvorschriften beizubehalten, die ohne diese Befugnis mit der Richtlinie unvereinbar wären (vgl. in diesem Sinne Urteile Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, Rn. 38, und Eurodental, EU:C:2006:763, Rn. 51).

62 Aus der Antwort auf die zweite Frage in der Rechtssache C-144/13, die erste Frage in der Rechtssache C-154/13 und die Frage in der Rechtssache C-160/13 ergibt sich somit, dass für die Feststellung, ob ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Zahnersatz steuerfrei sein kann, zu prüfen ist, ob die Lieferung oder die Einfuhr dieser Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat steuerfrei ist. Daraus folgt, dass die im Bestimmungsmitgliedstaat geltende Regelung maßgeblich ist.

63 Hat dieser Staat von der Ausnahme- und Übergangsregelung von Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie keinen Gebrauch gemacht und wendet er daher die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. e dieser Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung an, so gelten auch die in Art. 140 Buchst. a und b derselben Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Ursprungsmitgliedstaat von der genannten Ausnahme- und Übergangsregelung von Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie Gebrauch macht oder nicht.

64 Folglich ist auf die zweite Frage in der Rechtssache C-154/13 zu antworten, dass Art. 140 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die in dieser Vorschrift vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer auch für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Zahnersatz gilt, der aus einem Mitgliedstaat stammt, der von der Ausnahme- und Übergangsregelung von Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie Gebrauch gemacht hat.

Kosten

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

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

1. **Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2007/75/EG des Rates vom 20. Dezember 2007 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass diese Vorschrift, wenn eine im nationalen Recht vorgesehene Befreiung mit der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2007/75 geänderten Fassung unvereinbar ist, es einem Steuerpflichtigen nicht erlaubt, sowohl von dieser Befreiung Gebrauch zu machen als auch das Abzugsrecht in Anspruch zu nehmen.**

2. **Die Art. 140 Buchst. a und b und 143 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2007/75 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass die nach diesen Vorschriften vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die endgültige Einfuhr von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker gilt, sofern der Mitgliedstaat der Lieferung oder der Einfuhr nicht von der in Art. 370 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2007/75 geänderten Fassung vorgesehenen Übergangsregelung Gebrauch gemacht hat.**

3. **Art. 140 Buchst. a und b der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2007/75 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die in dieser Vorschrift vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer auch für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Zahnersatz gilt, der aus einem Mitgliedstaat stammt, der von der Ausnahme- und Übergangsregelung von Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie Gebrauch gemacht hat.**

Unterschriften