Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

1. August 2025*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten – Steuerpflichtige Wiederverkäufer – Differenzbesteuerung – Art. 316 Abs. 1 Buchst. b – Option zur Anwendung der Differenzbesteuerung – Begriff der Lieferung eines Kunstgegenstands durch den Urheber – Lieferung vom Urheber durch eine juristische Person“

In der Rechtssache C-433/24

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Conseil d’État (Staatsrat, Frankreich) mit Entscheidung vom 18. Juni 2024, beim Gerichtshof eingegangen am 18. Juni 2024, in dem Verfahren

Galerie Karsten Greve

gegen

Ministère de l’Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten I. Jarukaitis, der Richter N. Jääskinen, A. Arabadjiev (Berichterstatter) und M. Condinanzi sowie der Richterin R. Frendo,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: R. Șereș, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 20. März 2025,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Galerie Karsten Greve, vertreten durch L. Poulet-Odent, Avocat,

– der französischen Regierung, vertreten durch B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré und B. Fodda als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Französisch.

– der spanischen Regierung, vertreten durch A. Torró Molés als Bevollmächtigten,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Herold, W. Roels und J. Samnadda als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 12. Juni 2025

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Gesellschaft Galerie Karsten Greve (im Folgenden: GKG) und dem Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (Ministerium für Wirtschaft, Finanzen und industrielle und digitale Souveränität, Frankreich) wegen Mehrwertsteuernachforderungen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 In den Erwägungsgründen 4, 7 und 51 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„(4) Voraussetzung für die Verwirklichung des Ziels, einen Binnenmarkt zu schaffen ist, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern angewandt werden, durch die die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Es ist daher erforderlich, eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern im Wege eines Mehrwertsteuersystems vorzunehmen, um soweit wie möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen.

…

(7) Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sollte, selbst wenn die Sätze und Befreiungen nicht völlig harmonisiert werden, eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.

…

(51) Es sollte eine gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung auf dem Gebiet der Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke erlassen werden, um Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden."

4 Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Als ‚Lieferung von Gegenständen' gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen."

5 Art. 103 der Mehrwertsteuerrichtlinie sah vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der ermäßigte oder ein ermäßigter Steuersatz, den sie gemäß den Artikeln 98 und 99 anwenden, auch auf die Einfuhr von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten im Sinne des Artikels 311 Absatz 1 Nummern 2, 3 und 4 anwendbar ist.

(2) Wenn die Mitgliedstaaten von der in Absatz 1 genannten Möglichkeit Gebrauch machen, können sie diesen ermäßigten Steuersatz auch auf folgende Lieferungen anwenden:

a) die Lieferung von Kunstgegenständen durch ihren Urheber oder dessen Rechtsnachfolger;

b) die Lieferung von Kunstgegenständen, die von einem Steuerpflichtigen, der kein steuerpflichtiger Wiederverkäufer ist, als Gelegenheitslieferung bewirkt wird, wenn die Kunstgegenstände von diesem Steuerpflichtigen selbst eingeführt wurden oder ihm von ihrem Urheber oder dessen Rechtsnachfolgern geliefert wurden oder ihm das Recht auf vollen Vorsteuerabzug eröffnet haben."

6 In Art. 311 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Für die Zwecke dieses Kapitels gelten unbeschadet sonstiger Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts folgende Begriffsbestimmungen:

…

2. ‚Kunstgegenstände' sind die in Anhang IX Teil A genannten Gegenstände;

…

5. ‚steuerpflichtiger Wiederverkäufer' ist jeder Steuerpflichtige, der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zum Zwecke des Wiederverkaufs Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft, seinem Unternehmen zuordnet oder einführt, gleich, ob er auf eigene Rechnung oder aufgrund eines Einkaufs- oder Verkaufskommissionsvertrags für fremde Rechnung handelt;

…".

7 Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautete:

„Die Differenzbesteuerung gilt für die Lieferungen von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb der [Europäischen] Gemeinschaft von einer der folgenden Personen geliefert werden:

a) von einem Nichtsteuerpflichtigen;

b) von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern die [Lieferung] des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen gemäß Artikel 136 von der Steuer befreit ist;

c) von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern für die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß den Artikeln 282 bis 292 gilt und es sich dabei um ein Investitionsgut handelt;

d) von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gemäß dieser Sonderregelung mehrwertsteuerpflichtig ist.“

8 Art. 316 Abs. 1 dieser Richtlinie sah vor:

„Die Mitgliedstaaten räumen den steuerpflichtigen Wiederverkäufern das Recht ein, die Differenzbesteuerung bei der Lieferung folgender Gegenstände anzuwenden:

a) Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, die sie selbst eingeführt haben;

b) Kunstgegenstände, die ihnen vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolgern geliefert wurden;

c) Kunstgegenstände, die ihnen von einem Steuerpflichtigen, der kein steuerpflichtiger Wiederverkäufer ist, geliefert wurden, wenn auf die Lieferung dieses anderen Steuerpflichtigen gemäß Artikel 103 der ermäßigte Steuersatz angewandt wurde.“

9 Anhang IX der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält einen Teil A („Kunstgegenstände“), in dem es heißt:

„1. Gemälde (z. B. Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen sowie Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke, vollständig vom Künstler mit der Hand geschaffen, ausgenommen Baupläne und -zeichnungen, technische Zeichnungen und andere Pläne und Zeichnungen zu Gewerbe-, Handels-, topografischen oder ähnlichen Zwecken, handbemalte oder handverzierte gewerbliche Erzeugnisse, bemalte Gewebe für Theaterdekorationen, Atelierhintergründe oder dergleichen (KN-Code 9701);

2. Originalstiche, -schnitte und -steindrucke, die unmittelbar in begrenzter Zahl von einer oder mehreren vom Künstler vollständig handgearbeiteten Platten nach einem beliebigen, jedoch nicht mechanischen oder fotomechanischen Verfahren auf ein beliebiges Material in schwarz-weiß oder farbig abgezogen wurden (KN-Code 9702 00 00);

3. Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art, sofern vollständig vom Künstler geschaffen; unter Aufsicht des Künstlers oder seiner Rechtsnachfolger hergestellte Bildgüsse bis zu einer Höchstzahl von acht Exemplaren (KN-Code 9703 00 00). In bestimmten, von den Mitgliedstaaten festgelegten Ausnahmefällen darf bei vor dem 1. Januar 1989 hergestellten Bildgüssen die Höchstzahl von acht Exemplaren überschritten werden;

4. handgearbeitete Tapisserien (KN-Code 5805 00 00) und Textilwaren für Wandbekleidung (KN-Code 6304 00 00) nach Originalentwürfen von Künstlern, höchstens jedoch acht Kopien je Werk;

5. Originalwerke aus Keramik, vollständig vom Künstler geschaffen und von ihm signiert;

6. Werke der Emaillekunst, vollständig von Hand geschaffen, bis zu einer Höchstzahl von acht nummerierten und mit der Signatur des Künstlers oder des Kunstateliers versehenen Exemplaren; ausgenommen sind Erzeugnisse des Schmuckhandwerks, der Juwelier- und der Goldschmiedekunst;

7. vom Künstler aufgenommene Photographien, die von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind; die Gesamtzahl der Abzüge darf, alle Formate und Trägermaterialien zusammengenommen, 30 nicht überschreiten.“

Französisches Recht

10 Art. 278-0*bis* des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung sieht vor:

„Die Mehrwertsteuer wird zu einem ermäßigten Satz von 5,5 % erhoben auf:

…

I. – 1° die Einfuhr von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten sowie den innergemeinschaftlichen Erwerb von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch einen Steuerpflichtigen oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person, die er bzw. sie in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union eingeführt hat;

2° den innergemeinschaftlichen Erwerb von Kunstgegenständen, die von anderen Steuerpflichtigen als steuerpflichtigen Wiederverkäufern in einen anderen Mitgliedstaat geliefert wurden“.

11 In Art. 278*septies* CGI in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung heißt es:

„Die Mehrwertsteuer wird zum Satz von 10 % erhoben auf:

…

2° die Lieferung von Kunstgegenständen durch ihren Urheber oder dessen Rechtsnachfolger“.

12 In Art. 297 A Abs. I CGI heißt es:

„1° Die Bemessungsgrundlage für Lieferungen eines steuerpflichtigen Wiederverkäufers von Gebrauchtwaren, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten, die ihm von einer nicht mehrwertsteuerpflichtigen Person oder von einer Person geliefert wurden, die nicht berechtigt ist, für diese Lieferung die Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen, besteht aus der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Kaufpreis.

Die Definition von Gebrauchtwaren, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten wird durch Dekret festgelegt“.

13 Art. 297 B Abs. 1 CGI bestimmte:

„Steuerpflichtige Wiederverkäufer können beantragen, die Bestimmungen von Art. 297 A auf Lieferungen von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten anzuwenden, die auf eine Einfuhr, einen innergemeinschaftlichen Erwerb oder eine Lieferung folgen, die gemäß Art. 278*septies* oder Art. 278-0*bis* Abs. I dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen.“

14 Art. 98 A Abs. II des Anhangs III des CGI in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung sieht vor:

„Als Kunstgegenstände gelten folgende Werke:

1° Gemälde (z. B. Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen sowie Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke, vollständig vom Künstler mit der Hand geschaffen, bemalte Gewebe für Theaterdekorationen, Atelierhintergründe oder dergleichen“.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

15 GKG ist als Kunstgalerie tätig und lieferte Kunstgegenstände, die ihr im Laufe des Jahres 2014 vom Studio Rubin Gideon, einer Gesellschaft britischen Rechts (im Folgenden: Gesellschaft SRG), geliefert worden waren. GKG wurde einer Buchprüfung unterzogen, woraufhin die Steuerbehörde die auf die Lieferungen von GKG angewandte Differenzbesteuerung in Frage stellte und sie deshalb wegen Mehrwertsteuernachforderungen für den Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2014 in Anspruch nahm.

16 Mit Urteil vom 25. November 2020 wies das Tribunal administratif de Paris (Verwaltungsgericht Paris, Frankreich) die Klage von GKG gegen die Steuernachforderungen und die entsprechenden Strafzahlungen ab. Mit Urteil vom 1. Juni 2022 wies die Cour administrative d’appel de Paris (Verwaltungsberufungsgericht Paris, Frankreich) die Berufung von GKG gegen dieses Urteil zurück.

17 Der mit der von GKG eingelegten Kassationsbeschwerde befasste Conseil d’État (Staatsrat, Frankreich), das vorlegende Gericht, weist darauf hin, nach den Akten stehe fest, dass die Gesellschaft SRG im streitigen Besteuerungszeitraum regelmäßig Kunstgegenstände geliefert habe. Folglich sei GKG nicht berechtigt gewesen, gemäß Art. 297 B und Art. 278-0*bis* Abs. I Nr. 2 CGI ihre eigenen Lieferungen infolge der von ihr bei der Gesellschaft SRG getätigten innergemeinschaftlichen Erwerbe der Differenzbesteuerung zu unterwerfen.

18 Allerdings ergebe sich aus dem Wortlaut von Art. 278*septies* Nr. 2 CGI in der auf den streitigen Besteuerungszeitraum anwendbaren Fassung in Verbindung mit Art. 297 B CGI, dass das Recht, für die Sonderregelung der Differenzbesteuerung zu optieren, für Lieferungen von Kunstgegenständen gelte, die auf eine Lieferung durch ihren Urheber oder dessen Rechtsnachfolger folgten, sowie für Lieferungen, die auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb solcher Gegenstände bei ihrem Urheber oder dessen Rechtsnachfolger folgten.

19 Vorliegend habe GKG die Differenzbesteuerung auf Lieferungen an ihre Kunden von Gemälden des Malers Gideon Rubin angewandt, die sie selbst infolge innergemeinschaftlicher Erwerbe bei der Gesellschaft SRG, bei der Herr Rubin einer der beiden Gesellschafter gewesen sei, erhalten habe.

20 Die Cour administrative d'appel de Paris (Verwaltungsberufungsgericht Paris) habe zur Begründung ihrer Entscheidung, dass GKG nicht berechtigt gewesen sei, auf diese Gemäldelieferungen die Differenzbesteuerung anzuwenden, festgestellt, dass die in Rede stehenden Gemälde GKG nicht von ihrem Urheber geliefert worden seien, da der Urheber eines Gemäldes nur der Künstler sein könne, der es eigenhändig gemalt habe, so dass die Gesellschaft SRG in ihrer Eigenschaft als juristische Person nicht als Urheber dieser Gemälde in Frage komme. GKG stütze ihr Rechtsmittel darauf, dass die Cour administrative d'appel de Paris (Verwaltungsberufungsgericht Paris) in diesem Punkt einen Rechtsfehler begangen habe.

21 Nach Ansicht des Conseil d'Etat (Staatsrat) hängt die Antwort auf den von GKG vorgebrachten Rechtsmittelgrund davon ab, ob Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 und Anhang IX Teil A der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er es ausschließt, dass eine juristische Person wie eine Gesellschaft im Sinne und für die Anwendung dieser Bestimmungen als „Urheber" eines Gemäldes angesehen werden kann.

22 Falls diese erste Frage verneint werde, hänge die Antwort auf diesen Rechtsmittelgrund auch davon ab, welche Kriterien berücksichtigt werden müssen, damit eine juristische Person wie eine Gesellschaft im Sinne und für die Anwendung dieser Bestimmungen als „Urheber" eines Gemäldes angesehen werden kann. Solche Kriterien könnten u. a. die Geltung einer besonderen rechtlichen Regelung für diese Gesellschaft, der Besitz des gesamten oder eines Teils des Gesellschaftskapitals durch die natürliche Person, die das Gemälde gemalt habe, oder auch die Ausübung einer Führungsposition innerhalb der Gesellschaft durch diese Person sein.

23 Vor diesem Hintergrund hat der Conseil d'État (Staatsrat) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vom 28. November 2006 in Verbindung mit Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 und Anhang IX Teil A der Richtlinie dahin auszulegen, dass er es ausschließt, dass eine juristische Person wie eine Gesellschaft im Sinne und für die Anwendung dieser Bestimmungen als „Urheber" eines Gemäldes angesehen werden kann?

2. Falls die erste Frage verneint wird: Welche Kriterien müssen berücksichtigt werden, damit eine juristische Person wie eine Gesellschaft im Sinne und für die Anwendung dieser Bestimmungen als „Urheber" eines Gemäldes angesehen werden kann (wie z. B. im Fall einer Gesellschaft die Geltung einer besonderen rechtlichen Regelung, der Besitz des gesamten oder eines Teils des Gesellschaftskapitals durch die natürliche Person, die das Gemälde gemalt hat, die Ausübung einer Führungsfunktion innerhalb der Gesellschaft durch diese Person usw.)?

Zu den Vorlagefragen

24 Nach ständiger Rechtsprechung ist es im Rahmen der durch Art. 267 AEUV geschaffenen Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof dessen Aufgabe, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits sachdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat er die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren (Urteil vom 30. April 2025, Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 und C-332/23, EU:C:2025:303, Rn. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Nach Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie räumen die Mitgliedstaaten den steuerpflichtigen Wiederverkäufern das Recht ein, bei der Lieferung von Kunstgegenständen, die ihnen vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolgern geliefert wurden, die Differenzbesteuerung anzuwenden.

26 Im vorliegenden Fall geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass das vorlegende Gericht insbesondere wissen möchte, ob für die Zwecke der Anwendung der in Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Differenzbesteuerung durch den steuerpflichtigen Wiederverkäufer eine juristische Person als Urheber eines Kunstgegenstands angesehen werden kann und, wenn ja, unter welchen Voraussetzungen.

27 Es steht jedoch fest, dass Urheber der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gemälde der Maler Gideon Rubin ist, der diese durch die Gesellschaft SRG vermarktete, bei der er einer der beiden Gesellschafter ist.

28 Außerdem gilt nach Art. 314 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie die Differenzbesteuerung für die Lieferung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb der Union von einem Nichtsteuerpflichtigen geliefert werden. Somit betrifft Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie seinerseits den Fall steuerpflichtiger Wiederverkäufer, die Kunstgegenstände liefern, die ihnen vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolgern als Mehrwertsteuerpflichtigen geliefert wurden.

29 Unter diesen Umständen ist, um dem nationalen Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, nicht die Frage zu prüfen, ob eine juristische Person wie die Gesellschaft SRG unter den Begriff „Urheber“ im Sinne von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen kann, sondern ob die Lieferung von Kunstgegenständen durch ihren Urheber oder dessen Rechtsnachfolger, der bzw. die durch eine mehrwertsteuerpflichtige juristische Person handelt bzw. handeln, unter diese Bestimmung fällt.

30 Folglich ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seinen Vorlagefragen, die zusammen zu prüfen sind, im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Lieferung von Kunstgegenständen durch steuerpflichtige Wiederverkäufer, die diesen vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolgern, der bzw. die durch eine juristische Person handelt bzw. handeln, geliefert wurden, unter diese Bestimmung fällt, und, wenn ja, unter welchen Voraussetzungen.

31 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass bei der Auslegung einer Bestimmung des Unionsrechts sowohl ihr Wortlaut und ihr Ziel als auch der Zusammenhang, in den sie sich einfügt, und die Ziele zu berücksichtigen sind, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Oktober 2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, Rn. 37).

32 Erstens spezifiziert der Wortlaut von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht, auf welche Weise ein Urheber oder dessen Rechtsnachfolger Kunstgegenstände an steuerpflichtige Wiederverkäufer liefert bzw. liefern. Wie der Generalanwalt in Nr. 23 seiner Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, ist die Lieferung von Kunstgegenständen jedoch Teil der geschäftlichen Tätigkeit des Urhebers oder dessen Rechtsnachfolger, deren Kern nach Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Übertragung – im Allgemeinen gegen Entgelt – der Befähigung besteht, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

33 Folglich schließt der Wortlaut von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie weder ausdrücklich aus, dass ein Urheber oder dessen Rechtsnachfolger eine solche Lieferung durch eine juristische Person vornehmen kann bzw. können, noch, dass eine solche Lieferung durch eine juristische Person erfolgen kann.

34 Was zweitens den Zusammenhang betrifft, in den sich diese Bestimmung einfügt, stellt die Regelung zur Besteuerung der von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer bei der Lieferung von Kunstgegenständen erzielten Differenz (Handelsspanne) zwar eine Mehrwertsteuer-Sonderregelung dar, die von der allgemeinen Regelung dieser Richtlinie abweicht, so dass deren Art. 314 und 316, die die Anwendungsfälle dieser Sonderregelung bestimmen, eng auszulegen sind. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet jedoch nicht, dass die zur Beschreibung der genannten Regelung verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die dieser ihre Wirkung nähme. Die Auslegung dieser Begriffe muss nämlich mit den Zielen im Einklang stehen, die mit der Regelung verfolgt werden, und den Erfordernissen der steuerlichen Neutralität entsprechen (Urteil vom 29. November 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 22 und 23).

35 Drittens ist hinsichtlich der mit der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten Ziele ihren Erwägungsgründen 4 und 7 zu entnehmen, dass mit ihr ein Mehrwertsteuersystem geschaffen werden soll, durch das die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Nach ständiger Rechtsprechung gehört zu diesem System der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der es insbesondere verbietet, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (Urteil vom 29. November 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 32).

36 Speziell hinsichtlich der Ziele, die mit der in den Art. 314 und 316 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Differenzbesteuerung verfolgt werden, ist darauf hinzuweisen, dass mit ihr nach dem 51. Erwägungsgrund der Richtlinie bezweckt wird, auf dem Gebiet der Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden (Urteil vom 29. November 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 35).

37 Außerdem verfolgte der Unionsgesetzgeber zum einen, wie der Generalanwalt in den Nrn. 25 und 26 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, mit dem Erlass der Art. 103 und 316 der Mehrwertsteuerrichtlinie das spezifische Ziel, die Einführung neuer Kunstgegenstände in den Unionsmarkt zu fördern – unabhängig davon, ob sie in die Union importiert oder im Unionsgebiet neu geschaffen wurden –, indem er eine günstige steuerliche Behandlung für die Einfuhr solcher Gegenstände, für ihre erste Lieferung nach ihrer Schaffung und für die erste Lieferung dieser Gegenstände durch steuerpflichtige Wiederverkäufer vorsah.

38 Zum anderen zielt, wie die französische Regierung zu Recht geltend gemacht hat, Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie – indem er das Recht der steuerpflichtigen Wiederverkäufer, für die Differenzbesteuerung zu optieren, ausschließlich auf Kunstgegenstände beschränkt, die ihnen vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolgern geliefert wurden – auch darauf ab, sowohl für die steuerpflichtigen Wiederverkäufer als auch für die Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten den Verwaltungsaufwand für Nachweise und Kontrollen zu begrenzen; insbesondere betrifft dies bei Ersteren den Nachweis, ob der Einkaufspreis eines Kunstgegenstands die Vorsteuer einschließt, und bei Letzteren die Kontrolle dieses Sachverhalts.

39 Hierzu hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass es sich als schwierig erweisen könnte, zu ermitteln, ob auf einen bestimmten Gegenstand zuvor Mehrwertsteuer erhoben wurde, da dieser Gegenstand – wie es dem Wesen von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten entspricht – sehr alt sein oder mehrfach zwischen verschiedenen Nichtsteuerpflichtigen gehandelt worden sein kann. Gerade in Anbetracht dieser Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Mehrwertsteuer, die auf solche Gegenstände unter Umständen bereits erhoben wurde, sieht die Mehrwertsteuerrichtlinie das Recht vor, für die Differenzbesteuerung zu optieren und die geschuldete Mehrwertsteuer anhand des Verkaufspreises dieser Gegenstände als Berechnungsgrundlage für eine solche Differenz (Handelsspanne) zu berechnen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. November 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 36).

40 In Anbetracht dieser Erwägungen könnte eine Auslegung von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach Lieferungen von Kunstgegenständen durch steuerpflichtige Wiederverkäufer, die diesen von durch juristische Personen handelnden Urhebern oder deren Rechtsnachfolgern geliefert wurden, in allen Fällen vom Anwendungsbereich dieser Bestimmung ausgeschlossen wären, den Zielen zuwiderlaufen, steuerliche Neutralität zu gewährleisten, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden und die Einführung neuer Kunstgegenstände in den Unionsmarkt zu fördern.

41 Wie oben in Rn. 35 ausgeführt, verbietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es nämlich insbesondere, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden. Wie der Generalanwalt in den Nrn. 27, 29 und 33 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, tätigen die Urheber von Kunstgegenständen oder ihre Rechtsnachfolger bei der Lieferung dieser Gegenstände an steuerpflichtige Wiederverkäufer im Hinblick auf die Mehrwertbesteuerung gleichartige Umsätze, unabhängig davon, ob sie diese Lieferungen als natürliche Personen oder durch juristische Personen vornehmen.

42 Außerdem verwendet Art. 103 Abs. 2 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie bei der Einräumung der Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, auf bestimmte Lieferungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, im Wesentlichen den gleichen Wortlaut wie Art. 316 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie, so dass eine solche unterschiedliche Behandlung je nach der Rechtsform, in der die Urheber oder deren Rechtsnachfolger handeln, auch dazu führen könnte, dass für gleichartige Umsätze die Mehrwertsteuer zu unterschiedlichen Steuersätzen erhoben wird.

43 Zudem könnte die unterschiedliche Behandlung, die sich aus der oben in Rn. 40 genannten Auslegung ergäbe, zum einen dem Ziel zuwiderlaufen, die Einführung neuer Kunstgegenstände in den Unionsmarkt zu fördern, und zum anderen den Wettbewerb zwischen steuerpflichtigen Wiederverkäufern verfälschen, die die gleichen Umsätze tätigen – nämlich im Wesentlichen den Erwerb und den Weiterverkauf von Kunstgegenständen –, da die Wiederverkäufer in Bezug auf die Möglichkeit, für die Anwendung der Differenzbesteuerung nach Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der

Mehrwertsteuerrichtlinie zu optieren, unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob der Urheber oder dessen Rechtsnachfolger, der bzw. die ihnen diese Gegenstände liefert bzw. liefern, durch eine juristische Person handelt bzw. handeln oder nicht.

44 Insbesondere in Anbetracht der mit der Mehrwertsteuerrichtlinie und mit ihrem Art. 316 Abs. 1 Buchst. b verfolgten Ziele erfasst diese Bestimmung daher auch die Lieferung von Kunstgegenständen durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, die ihm von einer juristischen Person geliefert wurden, allerdings unter der Voraussetzung, dass in einem solchen Fall die Lieferungen der Kunstgegenstände durch die juristische Person an den steuerpflichtigen Wiederverkäufer dem Urheber oder dessen Rechtsnachfolgern zugerechnet werden können.

45 Insoweit kann zum einen, wenn – wie dies vorbehaltlich der dem vorlegenden Gericht obliegenden Prüfungen vorliegend der Fall zu sein scheint – die Lieferung eines Kunstgegenstands an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer durch eine juristische Person erfolgt, die der Urheber oder dessen Rechtsnachfolger für die Zwecke der Vermarktung der von dem Urheber geschaffenen Kunstgegenstände gegründet hat bzw. haben, vermutet werden, dass die Lieferung dem Urheber oder dessen Rechtsnachfolgern zuzurechnen ist, da diese Lieferung in einem solchen Fall im Rahmen von Festlegungen erfolgt, die der Urheber oder dessen Rechtsnachfolger allgemein für die Zwecke dieser Vermarktung getroffen hat bzw. haben.

46 Da zum anderen, wie oben in Rn. 37 ausgeführt, das spezifische Ziel von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie darin besteht, die Einführung neuer Kunstgegenstände in den Unionsmarkt zu fördern, ist die in der vorstehenden Randnummer vorgenommene Auslegung auf diejenigen dort genannten Lieferungen zu beschränken, bei denen es sich tatsächlich um die erstmalige Einführung eines Kunstgegenstands in den Unionsmarkt handelt, so dass es keine Anhaltspunkte für eine frühere mehrwertsteuerpflichtige Lieferung dieses Kunstgegenstands geben darf, die eine solche erstmalige Einführung darstellen würde.

47 Folglich ist es für den Fall, dass ein Urheber oder dessen Rechtsnachfolger die Lieferung eines solchen Gegenstands an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer durch eine juristische Person vornimmt bzw. vornehmen, für die Anwendung dieser Bestimmung bei der späteren Lieferung dieses Gegenstands durch den steuerpflichtigen Wiederverkäufer erforderlich, dass die juristische Person das Recht hat, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, und zwar ab der Schaffung des Gegenstands oder zum Zeitpunkt der erstmaligen Einführung in den Unionsmarkt (ohne vorherige mehrwertsteuerpflichtige Lieferung).

48 Daraus folgt, dass die in Rede stehende Lieferung, wenn die beiden oben in den Rn. 44 und 46 genannten Kriterien erfüllt sind, unter Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt, so dass ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer für die Differenzbesteuerung optieren kann.

49 Im Übrigen könnte die Anwendung der vom vorlegenden Gericht in Betracht gezogenen Kriterien – d. h. die Geltung einer besonderen rechtlichen Regelung für die juristische Person, der Besitz des gesamten oder eines Teils des Gesellschaftskapitals der juristischen Person durch die natürliche Person, die einen Kunstgegenstand geschaffen hat, die Ausübung einer Führungsposition innerhalb der juristischen Person durch diese natürliche Person und/oder die Übertragung eines wesentlichen Teils des Verkaufserlöses auf die natürliche Person, die den Gegenstand geschaffen hat – das Ziel von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie gefährden, einen übermäßigen Nachweis- und Kontrollaufwand zu vermeiden; denn die Anwendung solcher Kriterien würde eine Überprüfung der gegebenenfalls sehr komplexen Festlegungen zu Eigentums- oder Stimmrechten innerhalb einer juristischen Person sowie zur

Aufteilung der Gewinne zwischen ihren Gesellschaftern erfordern, z. B. wenn mehrere Künstler sich einer solchen juristischen Person bedienen, um ihre Kunstgegenstände zu vermarkten, und insbesondere, wenn solche Gegenstände gemeinschaftlich geschaffen werden.

50 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Lieferung von Kunstgegenständen durch steuerpflichtige Wiederverkäufer, die diesen vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolgern, der bzw. die durch eine juristische Person handelt bzw. handeln, geliefert wurden, unter diese Bestimmung fällt, sofern erstens die Lieferung durch die juristische Person dem Urheber oder dessen Rechtsnachfolgern zuzurechnen ist – was der Fall ist, wenn der Urheber oder die Rechtsnachfolger diese juristische Person zum Zweck der Vermarktung der vom Urheber geschaffenen Kunstgegenstände gegründet hat bzw. haben –, und zweitens die Lieferung der Kunstgegenstände an den steuerpflichtigen Wiederverkäufer deren erstmalige Einführung in den Unionsmarkt darstellt.

Kosten

51 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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 (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Lieferung von Kunstgegenständen durch steuerpflichtige Wiederverkäufer, die diesen vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolgern, der bzw. die durch eine juristische Person handelt bzw. handeln, geliefert wurden, unter diese Bestimmung fällt, sofern erstens die Lieferung durch die juristische Person dem Urheber oder dessen Rechtsnachfolgern zuzurechnen ist – was der Fall ist, wenn der Urheber oder die Rechtsnachfolger diese juristische Person zum Zweck der Vermarktung der vom Urheber geschaffenen Kunstgegenstände gegründet hat bzw. haben –, und zweitens die Lieferung der Kunstgegenstände an den steuerpflichtigen Wiederverkäufer deren erstmalige Einführung in den Markt der Europäischen Union darstellt.

Unterschriften