

## SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 7. September 2006<sup>1</sup>

### I — Einleitung

1. Im vorliegenden Fall sind Fragen der Auslegung der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, 77/388/EWG<sup>2</sup> (im Folgenden: Sechste Richtlinie), zu beantworten, die die Lieferung von Zahnersatz betreffen.

2. Zum einen muss geklärt werden, ob die Befreiung derartiger Lieferungen in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie auch in dem Fall gilt, dass der Zahnersatz nicht unmittelbar von einem Zahnarzt oder Zahntechniker geliefert wird, sondern von einem Zwischenhändler, der selbst nicht über die entsprechende Berufsqualifikation verfügt.

3. Zum anderen stellt sich die Frage, ob bei innergemeinschaftlichen Lieferungen von Zahnersatz ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, wenn die Lieferung im Bestimmungsland in Anwendung einer Übergangsregelung abweichend von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie als steuerpflichtig behandelt wird. Eine ähnliche Fragestellung liegt auch der Rechtsache C-240/05 (Eurodental)<sup>3</sup> zugrunde.

### II — Rechtlicher Rahmen

#### A — Gemeinschaftsrecht

4. Die Erste Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>4</sup> bietet in Artikel 2 folgende Definition der wesentlichen Elemente des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems:

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — ABl. L 145, S. 1.

3 — Siehe dazu die Schlussanträge von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer vom 22. Juni 2006.

4 — Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. Nr. 71, S. 1301).

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“

5. Artikel 13 Sechsten Richtlinie trägt die Überschrift „Steuerbefreiungen im Inland“; Teil A Absatz 1 der Bestimmung lautet auszugsweise:

„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 Lieferung von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker ...“

6. Artikel 28 Absatz 3 lässt übergangsweise Abweichungen von Artikel 13 zu:

„Während der in Absatz 4 genannten Übergangszeit [ <sup>5</sup> ] können die Mitgliedstaaten

a) die in Anhang E aufgeführten nach Artikel 13 oder 15, befreiten Umsätze weiterhin besteuern; ...“

7. In Anhang E Nummer 2 sind die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie bezeichneten Umsätze der Zahnärzte und Zahntechniker aufgeführt.

5 — Danach dauert die Übergangszeit bis zur Abschaffung der Regelungen des Artikels 28 an, die bisher im Hinblick auf die vorliegenden Umsätze nicht erfolgt ist.

...

8. Mit der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991<sup>6</sup> wurde in die Sechste Richtlinie ein neuer Abschnitt XVIa (Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten; Artikel 28a bis 28m) eingefügt. Diese Bestimmungen sind nach wie vor maßgeblich, da bisher noch keine endgültige Regelung der Besteuerung des unternehmerischen Warenverkehrs für den Handel zwischen den Mitgliedstaaten ergangen ist.

und er nicht unter Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a Satz 2 oder Artikel 28b Teil B Absatz 1 fällt.

Abweichend von Unterabsatz 1 unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der unter den Bedingungen von Absatz 1a durch einen Steuerpflichtigen oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, nicht der Mehrwertsteuer.

9. Artikel 28a<sup>7</sup> regelt die Steuerpflicht des innergemeinschaftlichen Erwerbs wie folgt

Die Mitgliedstaaten räumen den Steuerpflichtigen und den nichtsteuerpflichtigen juristischen Personen, auf die die Bestimmungen des Unterabsatzes 2 gegebenenfalls Anwendung finden, das Recht ein, die in Unterabsatz 1 vorgesehene allgemeine Regelung anzuwenden. Die Mitgliedstaaten legen die Modalitäten, unter denen diese Regelung in Anspruch genommen werden kann, fest; die Inanspruchnahme umfasst mindestens einen Zeitraum von zwei Kalenderjahren.

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen auch

a) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der gegen Entgelt im Inland durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder aber durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist und als solcher handelt und für ihn die Steuerbefreiung gemäß Artikel 24 nicht gilt

...

(1a) Unter die in Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 vorgesehene Ausnahmeregelung fällt

6 — ABL L 376, S. 1.

7 — In der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (ABL L 384, S. 47), berichtigt durch ABL 1993, L 197, S. 57.

a) ...

- b) der nicht unter Buchstabe a) fallende innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen
- und verbrauchsteuerpflichtige Waren, ohne die Mehrwertsteuer, die in dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, geschuldet oder entrichtet wird.“
- ... durch einen Steuerpflichtigen, der nur Lieferungen von Gegenständen ausführt oder Dienstleistungen erbringt, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person,
  - im Rahmen oder in Höhe eines Gesamtbetrags einer von den Mitgliedstaaten festzulegenden Schwelle, die nicht unter dem Gegenwert von 10 000 ECU in Landeswährung liegen darf und im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten werden darf, und
  - sofern der Gesamtbetrag des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im vorangegangenen Kalenderjahr die im zweiten Gedankenstrich genannte Schwelle nicht überschritten hat.
10. Artikel 28b Teil B legt den Ort der innergemeinschaftlichen Lieferung für bestimmte Ausnahmefälle wie folgt fest:
- „(1) Abweichend von Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a) und Absatz 2 gilt als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung des Versands oder der Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Käufer befinden, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:
- die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, für den/die die Abweichung gemäß Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person,

Die für die Anwendung der oben stehenden Bestimmungen maßgebliche Schwelle errechnet sich aus dem Gesamtbetrag des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen, ausgenommen neue Fahrzeuge ...

(2) Handelt es sich bei den gelieferten Gegenständen jedoch um nicht verbrauchersteuerpflichtige Waren, so gilt Absatz 1 nicht für Lieferungen von Gegenständen, die in ein und denselben Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung versandt oder befördert werden, wenn

— der Gesamtbetrag dieser Lieferungen — ohne Mehrwertsteuer — im laufenden Kalenderjahr den Gegenwert von 100 000 ECU in Landeswährung nicht überschreitet und

— der Gesamtbetrag — ohne Mehrwertsteuer — der gemäß Absatz 1 vorgenommenen Lieferung von anderen Gegenständen als verbrauchersteuerpflichtigen Waren im vorangegangenen Kalenderjahr den Gegenwert von 100 000 ECU in Landeswährung nicht überschritten hat. [8]

Der Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich die Gegenstände bei Beendigung des Versands

oder der Beförderung an den Käufer befinden, kann die vorgenannten Schwellen auf den Gegenwert von 35 000 ECU in Landeswährung begrenzen, falls dieser Mitgliedstaat befürchtet, dass die Schwelle von 100 000 ECU zu schwerwiegenden Wettbewerbsverzerrungen führt. Die Mitgliedstaaten, die von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, treffen die erforderlichen Maßnahmen zur Unterrichtung der zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden

...

(3) Der Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich die Gegenstände bei Beginn des Versands oder der Beförderung befinden, räumt den Steuerpflichtigen, auf deren Lieferungen die Bestimmungen des Absatzes 2 gegebenenfalls Anwendung finden, das Recht ein, sich dafür zu entscheiden, dass der Ort dieser Lieferungen gemäß Absatz 1 bestimmt wird.

Die Mitgliedstaaten legen die Modalitäten fest, unter denen diese Regelung in Anspruch genommen werden kann; die Inanspruchnahme dieser Regelung umfasst mindestens einen Zeitraum von zwei Kalenderjahren.“

8 — Näheres hierzu regelt inzwischen Artikel 22 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABL L 288, S. 1), die ratione temporis auf den vorliegenden Fall nicht Anwendung findet.

11. Nach Artikel 28c Teil A der Sechsten Richtlinie sind innergemeinschaftliche Liefere-

rungen zwischen zwei Mitgliedstaaten grundsätzlich von der Steuer befreit. Die Bestimmung lautet auszugsweise:

mäß Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, bewirkt werden;

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen:

...“

12. Artikel 17 in der Fassung des Artikels 28f der Sechsten Richtlinie<sup>9</sup> regelt das Recht auf Vorsteuerabzug. Von Bedeutung sind hier die Absätze 2 und 3:

a) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt.

„(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,

Diese Befreiung gilt weder für die Lieferungen von Gegenständen, die von Steuerpflichtigen, für die die Steuerbefreiung gemäß Artikel 24 gilt, bewirkt werden, noch für Lieferungen von Gegenständen, die an Steuerpflichtige oder an nichtsteuerpflichtige juristische Personen, für die die Abweichung ge-

...

<sup>9</sup> — In der Fassung der Richtlinie 92/111 (zitiert in Fußnote 7).

(3) Die Mitgliedstaaten gewähren jedem Steuerpflichtigen darüber hinaus den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden für Zwecke:

- a) seiner Umsätze, die sich aus den im Ausland ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären;
- b) seiner nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe i), Artikel 15, Artikel 16 Absatz 1 Teile B, C, D und E und Absatz 2 sowie Artikel 28c Teil A und Teil C befreiten Umsätze;
- c) seiner nach Artikel 13 Teil B Buchstaben a) und d) Nummern 1 bis 5 befreiten Umsätze, wenn der Leistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit zur Ausfuhr in ein Drittlandsgebiet bestimmten Gegenständen zusammenhängen.“

*B — Mitgliedstaatliches Recht*

13. Nach Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe g des niederländischen Umsatzsteuergesetzes

in seiner bis zum 1. Dezember 1997 geltenden Fassung waren Leistungen von Zahn-technikern von der Steuer befreit. Nach Auslegung durch die niederländischen Gerichte erstreckte sich die Befreiung nicht auf Lieferungen von Zwischenhändlern, die selbst keine Zahntechniker sind.

14. Seit dem 1. Dezember 1997 befreit die genannte Bestimmung die „Lieferungen von Zahnersatz“ von der Steuer, ohne nähere Vorgaben über die Person des Liefernden zu machen.

**III — Sachverhalt und Vorlagefragen**

15. Die VDP Dental Laboratory N. V. (im Folgenden: VDP), eine Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden, lässt auf Bestellung von in den Niederlanden, Belgien, Dänemark, Deutschland, Frankreich, Italien und dritten Ländern niedergelassenen Zahnärzten zahn-technische Arbeiten wie Kronen, Inlays, Frames, Brücken und Ähnliches anfertigen. Der Zahnarzt, der die Bestellung aufgibt, stellt dazu einen oder mehrere Gipsabdrücke eines Gebisses her, die zu VDP gesandt oder von ihr abgeholt werden. VDP prüft, ob die Abdrücke brauchbar sind und schickt sie gegebenenfalls an ein (meist außerhalb der Gemeinschaft niedergelassenes) zahn-technisches Labor. Das Labor liefert den Zahnersatz an VDP, die dafür eine Vergütung zahlt und den Zahnersatz gegebenenfalls in die

Gemeinschaft einführt. Anschließend liefert VDP den Zahnersatz — gegen Zahlung einer Vergütung und frei Haus — an den Zahnarzt, der ihn bestellt hat. Sie beschäftigt keine diplomierten Zahntechniker oder Zahnärzte.

waren, erließ die Finanzverwaltung für die Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 1998 einen Nacherhebungsbescheid über Umsatzsteuer in Höhe von 117 530 HFL.

16. VDP war der Ansicht, dass die von ihr in den Niederlanden durchgeführten Lieferungen von der Umsatzsteuer befreit seien und dass sie in Bezug auf Lieferungen an in den Niederlanden niedergelassene Zahnärzte kein Recht auf Vorsteuerabzug habe. In Bezug auf die Lieferungen an außerhalb der Niederlande niedergelassene Zahnärzte hat sie aber Vorsteuer abgezogen.

17. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, hat die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug bewilligt, soweit die Steuer VDP für von ihr bezogene Waren und Dienstleistungen in Rechnung gestellt wurde, die sich auf innergemeinschaftliche Lieferungen beziehen. Dies geschah unter der Voraussetzung, dass VDP die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers in ihren Geschäftsunterlagen registriert und dass sie eine Erklärung über innergemeinschaftliche Lieferungen abgibt.

18. Da diese Bedingungen in Bezug auf Lieferungen in die oben erwähnten Mitgliedstaaten (siehe Nr. 15) nicht erfüllt

19. Das erstinstanzliche Gericht war der Auffassung, dass die Leistungen der Betroffenen in der Zeit vom 1. Januar 1996 bis 1. Dezember 1997 nicht nach Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe g des Umsatzsteuergesetzes (bis Dezember 1997 geltende Fassung) befreit gewesen seien. In Bezug auf die Zeit vom 1. Dezember 1997 bis 31. Januar 1998 war das Gericht der Auffassung, dass die Leistungen zwar nicht unter die Befreiung nach der Sechsten Richtlinie fielen, da VDP kein Zahntechniker sei. Die Voraussetzungen des Artikels 11 Absatz 1 Buchstabe g des Umsatzsteuergesetzes (ab 1. Dezember 1997 geltende Fassung) seien jedoch erfüllt. Wegen der Befreiung der Leistung sei der Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen. VDP könne sich nicht einerseits auf die Steuerpflichtigkeit der Lieferung nach der Sechsten Richtlinie berufen, um daraus den Anspruch auf Vorsteuerabzug herzuleiten, und andererseits auf die Steuerbefreiung nach nationalem Recht. Im Ergebnis setzte das Gericht die nachzuzahlende Steuer auf 9 527 HFL herab. Der Betrag bezieht sich auf Lieferungen von Zahnersatz an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene Zahnärzte in der Zeit vom 1. Dezember 1997 bis 31. März 1998.

20. Im Kassationsverfahren vor dem Hoge Raad ist nun streitig, ob auch ein Recht auf Abzug der Vorsteuer für Lieferungen an in Frankreich und Italien niedergelassene Zahnärzte besteht, da die Lieferung von Zahnersatz dort nicht von der Steuer befreit ist. In diesem Kontext hat der Hoge Raad dem Gerichtshof mit Urteil vom 11. November 2005 folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass unter die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahntechniker auch die Lieferung von Zahnersatz durch einen Steuerpflichtigen fällt, der mit dessen Herstellung einen Zahntechniker beauftragt?

2. Wenn diese Frage bejaht wird:

Ist Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der die vorgenannten Lieferungen von der Mehrwertsteuer befreit hat, mit diesen Lieferungen ein Recht auf Vorsteuerabzug verbinden muss, soweit die Lieferungen (insbesondere nach Artikel 28b Teil B Absatz 1 erster Gedankenstrich

der Sechsten Richtlinie) in einem anderen Mitgliedstaat erfolgen, der sie nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a in Verbindung mit Anhang E Nummer 2 der Sechsten Richtlinie von der Befreiung ausgeschlossen hat?

21. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben VDP, die niederländische und die griechische Regierung sowie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften schriftlich Stellung genommen.

#### IV — Rechtliche Würdigung

*A — Zum anwendbaren Regime des innergemeinschaftlichen Handels*

22. Bevor näher auf die Vorlagefragen des Hoge Raad eingegangen werden kann, ist zu untersuchen, welche Bestimmungen über den innergemeinschaftlichen Handel für die vorliegende Sachverhaltskonstellation von Bedeutung sind. Je nach anwendbarem Regime gelten nämlich auch unterschiedliche Regelungen über den Vorsteuerabzug.

## 1. Das normale Regime

23. Nach dem normalen Regime wird die innergemeinschaftliche Lieferung eines Steuerpflichtigen an einen anderen Steuerpflichtigen in ihrem Ursprungsstaat gemäß Artikel 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit. Statt des Lieferers muss der Empfänger die Mehrwertsteuer nach Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 1 beim innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsstaat entrichten.

24. Nach Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie gewähren die Mitgliedstaaten jedem Steuerpflichtigen den Abzug oder die Erstattung der Vorsteuer auch, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner nach Artikel 28c Teil A der Sechsten Richtlinie befreiten Umsätze verwendet werden, d. h. die Steuer auf Leistungen, die der Steuerpflichtige als Vorleistungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung bezogen hat.

25. Auf den ersten Blick überrascht diese Regelung, weil das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer grundsätzlich nur gegeben ist, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Ab-

zug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören.<sup>10</sup>

26. Jedoch steht Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b voll und ganz in Einklang mit dem System der Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten, wie auch Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Eurodental herausgearbeitet hat<sup>11</sup>. Die Vorschrift trägt dem Übergang des Besteuerungsrechts auf den Bestimmungsstaat Rechnung und gewährleistet, dass auch der Mehrwert der Vorleistungen in dem Staat der Steuer unterliegt, in dem das Wirtschaftsgut verbraucht wird, wie es dem Charakter der Mehrwertsteuer als Steuer auf den privaten Verbrauch entspricht.<sup>12</sup>

## 2. Das De-minimis-Regime

27. Bei bestimmten innergemeinschaftlichen Lieferungen von geringem Umfang greifen

10 — Urteil vom 26. Mai 2005 in der Rechtssache C-465/03 (Kretztechnik, Slg. 2005, I-4357, Randnr. 35) unter Verweis auf die Urteile vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-98/98 (Midland Bank, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 30), vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C-408/98 (Abbey National, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 28) und vom 27. September 2001 in der Rechtssache C-16/00 (Cibo Participations, Slg. 2001, I-6663, Randnr. 31).

11 — Zitiert in Fußnote 3, Nr. 34. Siehe näher zum System der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs auch meine Schlussanträge vom 10. November 2005 in der Rechtssache C-245/04 (EMAG Handel Eder, Slg. 2006, I-3230, Nrn. 19 bis 25).

12 — Vgl. dazu die Schlussanträge Eurodental (zitiert in Fußnote 3, Nr. 27) sowie Artikel 2 der Ersten Richtlinie, der oben in Nr. 4 wiedergegeben ist.

besondere Regeln ein, die ich zusammengefasst als De-minimis-Regime bezeichnen möchte. Die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Sonderregelungen sind recht kompliziert und können von der Ausübung verschiedener Optionen beeinflusst werden.

Ferner darf der betreffende Steuerpflichtige nicht im laufenden oder im vorangegangenen Kalenderjahr von der Möglichkeit nach Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 3 Gebrauch gemacht haben, für das normale Regime (Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs) zu optieren.

28. Vereinfacht gesagt wird als Ort der Lieferung abweichend von den allgemeinen Bestimmungen für Distanzlieferungen der Ort bestimmt, an dem sich der Gegenstand am Ende des Versands oder der Beförderung befindet. Die Lieferung muss damit im Bestimmungsland vom *Lieferer* und nicht wie nach dem normalen Regime des innergemeinschaftlichen Handels vom *Erwerber* versteuert werden. De-minimis-Lieferungen an Steuerpflichtige in einem anderen Mitgliedstaat werden damit weitgehend grenzüberschreitenden Lieferungen von einem Steuerpflichtigen an einen Endverbraucher gleichgestellt. Im Einzelnen ist dieses Sonderregime wie folgt geregelt.

30. Artikel 28b Teil B Absatz 1 der Sechsten Richtlinie verlagert den Ort der innergemeinschaftlichen Lieferungen von Gegenständen, deren Erwerb nach Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 2 steuerfrei ist, in das Bestimmungsland. Diese Rechtsfolge gilt bei nicht verbrauchssteuerpflichtigen Waren — also etwa auch bei Zahnersatz — jedoch nur, soweit die Lieferungen in einen Mitgliedstaat im laufenden oder im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 ECU/Euro nicht überschritten haben; die Mitgliedstaaten können diese Schwelle auch auf 35 000 ECU/Euro herabsetzen (Artikel 28b Teil B Absatz 2). Auch hier kann der Lieferer aber für die Anwendung des normalen Regimes optieren.

29. Gemäß Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 2 in Verbindung mit Absatz 1a der Sechsten Richtlinie ist der innergemeinschaftliche Erwerb von der Steuer befreit, wenn der Erwerber nur Lieferungen ausführt, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht und der Gesamtbetrag des innergemeinschaftlichen Erwerbs dieses Steuerpflichtigen in einem Kalenderjahr unterhalb einer von den Mitgliedstaaten festzulegenden Schwelle bleibt. Diese Schwelle darf nicht unter dem Gegenwert von 10 000 ECU — heute von 10 000 Euro — liegen.

31. Vervollständig wird das De-minimis-Regime durch Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie. Diese Vorschrift stellt klar, dass die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen abweichend vom normalen Regime dann nicht von der Mehrwertsteuer befreit ist, wenn der korrespondierende Erwerb dieser Gegenstände aufgrund von Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 2 nicht steuerpflichtig ist.

32. Für den Vorsteuerabzug bei diesen vom Lieferer im Bestimmungsland bewirkten Lieferungen legt Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie fest, dass eine Vergleichsbetrachtung mit der Behandlung entsprechender Umsätze im Inland angestellt werden muss. Wäre das Recht auf Vorsteuerabzug gegeben, wenn die Endumsätze im Inland bewirkt worden wären, so besteht dieses Recht auch im Hinblick auf Vorleistungen für die ausländischen Umsätze.

3. Welches Regime ist im Ausgangsrechtsstreit anwendbar?

33. Die Kommission hat in Beantwortung einer Frage des Gerichtshofes die Ansicht vertreten, dass im Ausgangsrechtsstreit das De-minimis-Regime anwendbar sei.

34. Das Vorabentscheidungsersuchen gibt hierüber jedoch nicht eindeutig Aufschluss. Auf der einen Seite fragt der Hoge Raad in seiner zweiten Frage ausdrücklich nach der Auslegung von Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie im Zusammenhang mit Lieferungen, die gemäß Artikel 28b Teil B Absatz 1 erster Gedanken-

strich der Sechsten Richtlinie als in einem anderen Mitgliedstaat bewirkt gelten. Dies deutet auf das De-minimis-Regime hin.

35. Auf der anderen Seite verweist das vorlegende Gericht in der Begründung seines Ersuchens auf die Rechtssache Eurodental und führt aus, dass die in jenem Verfahren gestellte Frage nach der Auslegung von Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie auch für das vorliegende Verfahren von Bedeutung sei. Diese Bestimmung gilt aber nur für innergemeinschaftliche Lieferungen, die dem normalen Regime unterliegen.

36. Die Kommission stützt ihre Ansicht vor allem auf eine eigene Analyse der Sachverhaltsangaben im Vorlageurteil.

37. Insoweit ist festzustellen, dass der Rechtsstreit ursprünglich einen Nacherhebungsbescheid für den Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 1998 über Umsatzsteuer in Höhe von 117 530 HFL (entspricht rund 53 000 Euro) betraf. Geht man von einem durchschnittlichen Mehrwertsteuersatz in den Bestimmungsländern von 19 % aus, so betrug der Wert der entsprechenden innergemeinschaftlichen Lieferungen rund 279 000 Euro.

38. Es ist den Sachverhaltsangaben jedoch nicht zu entnehmen, wie sich die Lieferungen auf die verschiedenen Steuerjahre und

Bestimmungsländer verteilen. Unklar ist auch, ob und gegebenenfalls welche dieser Länder von der Möglichkeit Gebrauch gemacht haben, die Schwelle für die Anwendung von Artikel 28b Teil B auf 35 000 ECU/Euro herabzusetzen. Schließlich ist nicht bekannt, welchen Umfang die Lieferungen im vorausgegangenen Kalenderjahr hatten und ob VDP nicht für die Anwendung des normalen Regimes optiert hat.

39. Ferner ergibt sich aus den Angaben im Vorabentscheidungsersuchen nicht zweifelsfrei, ob die Abnehmer von VDP nur Leistungen erbracht haben, die kein Recht auf Vorsteuerabzug vermittelten bzw. nicht von der Option Gebrauch gemacht haben, den innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern. Jedenfalls dürften diejenigen von VDP belieferten Zahnärzte ein Recht auf Vorsteuerabzug haben, die in Mitgliedstaaten ansässig waren, die von der Übergangsregelung in Artikel 28 Absatz 1 Buchstabe a in Verbindung mit Anhang E Gebrauch machen.

40. Somit bleibt es Sache der nationalen Gerichte zu ermitteln, welches der beiden Regime im vorliegenden Fall zur Anwendung kommt. Da der Vorsteuerabzug jeweils unterschiedlich geregelt ist, werde ich im Folgenden in beiden Varianten prüfen, welche Auswirkungen das Zusammentreffen der Bestimmungen über den innergemeinschaftlichen Handel mit der Befreiung inländischer Lieferungen von Zahnersatz hat.

*B — Zum Verhältnis der Bestimmungen über den innergemeinschaftlichen Handel und der Befreiung der Lieferung von Zahnersatz im Inland*

1. Hypothese 1: Anwendung des normalen Regimes für innergemeinschaftliche Lieferungen

41. Gemäß Artikel 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie sind innergemeinschaftliche Lieferungen von der Mehrwertsteuer befreit. Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b eröffnet im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen dennoch ein Recht auf Vorsteuerabzug, ohne dies in irgendeiner Weise von dem Gegenstand der Lieferung abhängig zu machen.

42. Bei vorrangiger Anwendung dieser Regelungen bedürfte die erste Vorlagefrage keiner Antwort, da es auf die Qualifikation der Lieferung am Maßstab des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie nicht ankäme. Entscheidend wäre allein, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung erbracht wird, die nach Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b einen Anspruch auf Vorsteuerabzug begründet.

43. Dieser Lösungsansatz wirft jedoch das Problem auf, dass innerstaatliche Lieferun-

gen danach gegenüber innergemeinschaftlichen Lieferungen u. U. benachteiligt würden, was zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann.

44. Ist eine innerstaatliche Lieferung im Bestimmungsland nämlich in Anwendung des Artikels 13 von der Steuer befreit, so ist nach Artikel 28c Teil B Buchstabe a der Sechsten Richtlinie auch der innergemeinschaftliche Erwerb steuerfrei. Folglich kann ein Steuerpflichtiger an seine Abnehmer in dem anderen Mitgliedstaat liefern, ohne dass diese in irgendeiner Form Mehrwertsteuer zu entrichten hätten. Dennoch könnte der Lieferer die Vorsteuer abziehen, weil er eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt hat.

45. Ein Steuerpflichtiger, der im Bestimmungsland ansässig ist, kann zwar ebenfalls nach Artikel 13 steuerfrei liefern. Jedoch stünde ihm gemäß Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie kein Anspruch auf Vorsteuerabzug zu.

46. Diesem Problem sollte meiner Ansicht nach dadurch begegnet werden, dass der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen nur dann gewährt wird, wenn die Ausgangslieferung im Bestimmungsland tatsächlich besteuert wird.

47. Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer hat in seinen Schlussanträgen Eurodental dagegen einen anderen Weg vorgeschlagen. Er meint, der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung scheidet aus, wenn der betreffende Umsatz aufgrund von Artikel 13 „seiner Natur nach“ nicht steuerpflichtig ist.<sup>13</sup> Im vorliegenden Verfahren vertreten die beteiligten Regierungen und die Kommission ebenfalls die Auffassung, dass der Befreiung nach Artikel 13 Vorrang gegenüber der Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen einzuräumen ist.

48. Dieser Ansatz findet keine klare Stütze im Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen. Gegen eine vorrangige Anwendung der Befreiung des Artikels 13 Teil A spricht vielmehr der ausdrückliche Vorbehalt im Einleitungssatz der Vorschrift: „Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten ...“ Es begegnet überdies Zweifeln, die Lieferung von Zahnersatz ihrer Natur nach als befreit anzusehen, obwohl Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a in Verbindung mit Anhang E der Sechsten Richtlinie die Besteuerung derartiger Leistungen erlaubt.

49. Für seinen Ansatz trägt Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer zwei weitere Argumente vor. Zum einen verweist er — wie auch die Kommission im vorliegenden Ver-

13 — Schlussanträge Eurodental (zitiert in Fußnote 3, Nr. 35).

fahren — auf Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie. Diese Vorschrift verleiht das Recht auf Abzug der Vorsteuer im Hinblick auf bestimmte, nach Artikel 13 Teil B befreite Leistungen, wenn der Umsatz über die Grenzen der Gemeinschaft hinausgeht. Diese Bestimmung wäre nach Ansicht des Generalanwalts und der Kommission überflüssig, wenn diese Befreiungen, sobald die davon erfassten Leistungen eine internationale Dimension erreichen, auch unmittelbar auf Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b gestützt werden könnten.

50. Dieses Argument überzeugt mich nicht. Bei den in Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c genannten Befreiungen des Artikels 13 Teil B Buchstaben a und d Nummern 1 bis 5 der Sechsten Richtlinie handelt es sich um Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, die mit Lieferungen von Gegenständen in Drittlandgebiete zusammenhängen. Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b erfasst dagegen die Lieferung von Gegenständen in andere Mitgliedstaaten oder Drittstaaten selbst. Folglich betreffen die Buchstaben b und c völlig unterschiedliche Leistungen, so dass keine der Bestimmungen die andere überflüssig machen kann.

51. Zweitens greift Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer ein Argument der Kommission auf und führt aus, dass die Befreiung zu Wettbewerbsverzerrungen im Sitzstaat des Unternehmens führen würde, wenn es die Vorsteuer in Bezug auf innergemeinschaftliche Lieferungen von Zahnersatz abziehen

könnte, während andere Unternehmen, die entsprechende innerstaatliche Lieferungen in diesem Staat ausführten, kein Recht auf Vorsteuerabzug hätten.

52. Auch in diesem Punkt kann ich mich meinem Kollegen nicht anschließen. Soweit ein Unternehmen grenzüberschreitende Lieferungen in einen anderen Mitgliedstaat durchführt, konkurriert es nicht mit Unternehmen, die auf seinem heimischen Markt tätig sind. Vielmehr besteht ein Konkurrenzverhältnis zwischen der innergemeinschaftlichen Lieferung und innerstaatlichen Lieferungen im Bestimmungsstaat. Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, muss daher sichergestellt werden, dass diese Lieferungen im Bestimmungsstaat der gleichen steuerlichen Behandlung unterworfen werden.

53. Dem trägt die von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer vorgeschlagene Lösung nicht Rechnung. Sie führt in bestimmten Konstellationen, wie sie im Fall Eurodental und möglicherweise auch im Fall VDP vorliegen, sowohl zu Verletzungen des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer als auch zu Behinderungen des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs.

54. In der Rechtssache Eurodental geht es um die Frage, ob ein in Luxemburg ansässiges Unternehmen Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Lieferungen von Zahnersatz nach Deutschland hat. Wäh-

rend Luxemburg Lieferungen von Zahnersatz durch Zahntechniker entsprechend Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit, unterwirft Deutschland diese Lieferungen in Anwendung der Übergangsregelung in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a in Verbindung mit Anhang E der Sechsten Richtlinie weiterhin der Steuer.

den. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet so die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.<sup>15</sup>

55. Stellte man vorrangig auf die Befreiung der Lieferung von Zahnersatz im Ursprungsstaat nach Artikel 13 ab, würde einem Unternehmen wie Eurodental der Vorsteuerabzug versagt, obwohl seine Lieferung im Bestimmungsland tatsächlich steuerpflichtig ist. Die Folge wäre, dass auf der innergemeinschaftlichen Lieferung neben der zum Endpreis proportionalen Mehrwertsteuer zusätzlich die Restmehrwertsteuer für die Vorleistungen lastet.

57. Wie in Artikel 2 der Ersten Richtlinie beschrieben, soll der Endverbraucher eine zum Wert der Leistung genau proportionale Steuer entrichten, ohne dass die auf verschiedenen Stufen eingeflossenen Vorleistungen mehrfach besteuert werden. Nach dem Ansatz von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer käme es jedoch zu einer Doppelbesteuerung der Vorleistungen, so dass die Gesamtsteuerbelastung nicht mehr proportional zum Endverbraucherpreis ist.<sup>16</sup>

56. Dies widerspricht dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, wie er den Regelungen über den Vorsteuerabzug zugrunde liegt. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist fester Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden.<sup>14</sup> Durch den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet wer-

58. Ferner hält es der Gerichtshof auch für eine Ausprägung des Neutralitätsgrundsatzes, dass gleichartige und deshalb mitein-

14 — Vgl. insbesondere Urteile vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18), vom 21. März 2000 in den Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98 (Gabalfrija u. a., Slg. 2000, I-1577, Randnr. 43) und Kretztechnik (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 33).

15 — Urteil Kretztechnik (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 34) unter Verweis auf die Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19), vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95 (Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15), Gabalfrija u. a. (zitiert in Fußnote 14, Randnr. 44), Midland Bank (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 19) und Abbey National (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 24).

16 — Vgl. Fußnote 16 der Schlussanträge Eurodental (zitiert in Fußnote 3).

ander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen.<sup>17</sup> Genau genommen stellt der so verstandene Neutralitätsgrundsatz nur eine besondere Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes dar.<sup>18</sup> Auch dieser Grundsatz wäre verletzt, wenn ein im Bestimmungsland ansässiger Zahntechniker die für Vorleistungen entrichtete Mehrwertsteuer in Abzug bringen könnte, während einem Zahntechniker, der von einem anderen Mitgliedstaat aus innergemeinschaftliche Lieferungen in dieses Bestimmungsland ausführt, der Vorsteuerabzug versagt bleibt.

59. Dass damit innerstaatliche und mit ihnen im Wettbewerb stehende innergemeinschaftliche Lieferungen steuerlich unterschiedlich behandelt werden, behindert darüber hinaus den nach Artikel 28 EGV gewährleisteten freien Warenverkehr, denn die Doppelbesteuerung der Vorleistungen verteuert den Import von Zahnersatz aus anderen Mitgliedstaaten. Die Behinderung geht dabei vom Herkunftsstaat der innergemeinschaftlichen Lieferung aus, der keinen Vorsteuerabzug gewährt, obwohl die betreffende Ausgangsleistung im Bestimmungsstaat tatsächlich der Steuer unterliegt.

17 — Urteile vom 7. September 1999 in der Rechtssache C-216/97 (Gregg, Slg. 1999, I-4947, Randnr. 20), vom 17. Februar 2005 in den Rechtssachen C-453/02 und C-462/02 (Linneweber und Akritidis, Slg. 2005, I-1131, Randnr. 24) und vom 12. Januar 2006 in der Rechtssache C-246/04 (Turn- und Sportunion Waldburg, Slg. 2006, I-589, Randnr. 33).

18 — Urteil vom 27. April 2006 in den Rechtssachen C-443/04 und C-444/04 (Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen, Slg. 2006, I-3617, Randnr. 35). Vgl. dazu auch Nr. 40 meiner Schlussanträge vom 15. Dezember 2005 in diesen verbundenen Rechtssachen (Slg. 2006, I-3619).

60. Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer meint demgegenüber, ebenso wie die Kommission, die Problematik rühre allein daher, dass der Bestimmungsstaat eine Ausnahme in Anspruch nehme. Die insoweit unvollständige Harmonisierung dürfe nicht dazu führen, dass dem Fiskus des Herkunftsstaates — im Fall Eurodental Luxemburg — durch die einseitige Entscheidung des Bestimmungsstaates — Deutschland — eine finanzielle Belastung aufgebürdet werde.

61. Sicher ist es wünschenswert, dass das Mehrwertsteuersystem möglichst weitgehend harmonisiert wird und dass überkommene Ausnahmen abgeschafft werden. Solange diese Ausnahmen rechtmäßigerweise bestehen, sind die daraus resultierenden nachteiligen Folgen für den Binnenmarkt und vor allem für die einzelnen Steuerpflichtigen jedoch möglichst zu minimieren, auch wenn damit im Einzelfall Steuerminderereinnahmen eines Mitgliedstaats einhergehen.

62. Die am Beispiel des Falls Eurodental geschilderten Probleme können im vorliegenden Fall ebenso auftreten, wenn die Lieferung von Zahnersatz durch einen Zwischenhändler zwar grundsätzlich eine nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie befreite Leistung darstellte, die jedoch in den konkreten Bestimmungsländern der innergemeinschaftlichen Lieferungen von VDP gemäß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a in Verbindung mit Anhang E der Sechsten Richtlinie weiterhin besteuert wird.

63. In dieser Konstellation können die geschilderten Verstöße gegen den Neutralitätsgrundsatz und die Beschränkung des freien Warenverkehrs dadurch vermieden werden, dass der Herkunftsstaat einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die im Bestimmungsstaat tatsächlich der Steuer unterliegt, den Abzug der Vorsteuer auf die Vorleistungen dieser Lieferungen zulässt bzw. die Vorsteuer erstattet.

64. Dies gebietet zum einen der eindeutige Wortlaut von Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie. Zum anderen entspricht es der Logik des Systems der innergemeinschaftlichen Lieferung und dem Charakter der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer, dass die Steuer allein im Staat des Verbrauchs vereinnahmt wird. Dem Herkunftsstaat steht dagegen im Allgemeinen kein Anspruch auf die Mehrwertsteuer für Leistungen zu, die von Endverbrauchern in einem anderen Staat entrichtet wird.

65. VDP weist noch auf folgende Problematik hin: Da die Niederlande die inländische Befreiung — nach Ansicht von VDP — zu Unrecht auch auf die Lieferung von Zahnersatz durch Zwischenhändler ausdehnten und deswegen den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit diesen Lieferungen verweigerten, werde VDP gegenüber Zwischenhändlern benachteiligt, die aus anderen Mitgliedstaaten in die Niederlande liefern. Die Sitzstaaten dieser Konkurrenten von VDP

gewährten nämlich den Abzug der Vorsteuer, weil sie davon ausgingen, dass Lieferungen von Zwischenhändlern nicht in den Anwendungsbereich der Befreiung fielen.

66. Hierzu ist festzustellen, dass die Rechtmäßigkeit der steuerlichen Behandlung der Wettbewerber von VDP in deren Niederlassungsstaaten nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist. Ebenfalls nicht Gegenstand ist die Befreiung der innerstaatlichen Lieferungen von VDP und der Verweigerung des Vorsteuerabzugs im Bezug auf diese Lieferungen. Vielmehr ist allein umstritten, ob VDP der Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen zusteht. Dafür ist entscheidend, ob der den innergemeinschaftlichen Lieferungen in den Bestimmungsländern gegenüberstehende innergemeinschaftliche Erwerb steuerpflichtig ist.

67. Abschließend sei noch erwähnt, dass die von mir vertretene Lösung voll und ganz in Einklang mit dem Urteil *Debouche*<sup>19</sup> steht. Jener Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde: Herr Debouche, ein in Belgien ansässiger Rechtsanwalt, leaste in den Niederlanden ein Fahrzeug, das er ausschließlich für seine berufliche Tätigkeit in Belgien benutzte. In Belgien waren die Dienstleistungen der Rechtsanwälte in Anwendung des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nummer 2 der

<sup>19</sup> — Urteil vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-302/93 (*Debouche*, Slg. 1996, I-4495).

Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit, während sie in den Niederlanden steuerpflichtig waren.

68. Der Gerichtshof entschied, dass in einer solchen Situation kein Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer auf das Fahrzeugleasing als Vorsteuer besteht. Da die Dienstleistungen des Rechtsanwalts in dem Staat, in dem sie erbracht werden — hier Belgien —, nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, kann die Steuer für die Vorleistungen, die aus einem anderen Mitgliedsstaat bezogen werden, nicht in Ansatz gebracht werden. Dies gilt auch dann, wenn in dem Staat, in dem die Vorleistungen bezogen wurden, die entsprechenden Ausgangsleistungen steuerpflichtig sind.

69. Die Entscheidung macht deutlich, dass es für den Vorsteuerabzug grundsätzlich darauf ankommt, wie die Ausgangsleistung in dem Staat, in dem sie auf den Markt kommt, tatsächlich steuerlich behandelt wird. Wenn sie dort — sei es auch nur infolge einer Übergangsregelung — als steuerbefreit gilt, ist der Vorsteuerabzug zu versagen.

70. Fände die Befreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie auf die Lieferung von Zahnersatz durch Zwischenhändler keine Anwendung, käme es dagegen im vorliegenden Fall anders als in

der Rechtssache Eurodental nicht zu einem Konflikt zwischen der Befreiung nach Artikel 13 ohne Vorsteuerabzug und der Befreiung mit Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. Bei korrekter Umsetzung dieser Vorgaben in den betroffenen Bestimmungsländern könnte ohne weiteres Vorsteuerabzug im Ursprungsstaat nach Artikels 17 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie für die Vorleistungen der innergemeinschaftlichen Lieferungen gewährt werden.

2. Hypothese 2: Anwendung des De-minimis-Regimes für innergemeinschaftliche Lieferungen

71. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, die unter das De-minimis-Regime fallen, hängt das Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie davon ab, ob für diese Umsätze das Recht auf Vorsteuerabzug gegeben wäre, wenn sie im Inland bewirkt worden wären.

72. Für diese Gruppe innergemeinschaftlicher Lieferungen trifft Buchstabe a damit eine ausdrücklich von Buchstabe b — so wie ich ihn lese — abweichende Regelung. Statt der Berücksichtigung der steuerlichen Be-

handlung im Bestimmungsstaat, wie es aus den dargelegten systematischen Erwägungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen an sich angebracht wäre, stellt Buchstabe a auf die im Inland geltenden Regelungen ab.

73. Dieser Unterschied zu Buchstabe b ist jedoch aufgrund des De-minimis-Charakters der betroffenen Lieferungen gerechtfertigt. Bei sporadischen Lieferungen von geringem Wert würde es einen unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand hervorrufen, wenn ermittelt werden müsste, ob im Bestimmungsland eine steuerpflichtige und damit zum Vorsteuerabzug berechtigende Lieferung vorliegt.

74. Auch hier drohen zwar Verstöße gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität und Beeinträchtigungen des freien Warenverkehrs, wenn Zahnersatz in Mitgliedstaaten geliefert wird, die entsprechende Lieferungen in Anwendung von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a in Verbindung mit Anhang E Nummer 2 der Richtlinie weiterhin besteuern. Dies hat der Gesetzgeber jedoch hingenommen, wie sich aus dem klaren Wortlaut des Artikels 17 Absatz 3 Buchstabe a ergibt, um die steuerliche Behandlung der De-minimis-Lieferungen nicht insgesamt übermäßig zu erschweren und damit in weitaus zahlreicheren Fällen Behinderungen für den innergemeinschaftlichen Handel zu verursachen.

75. Allerdings fragt sich im Hinblick auf den vorliegenden Fall, wie bei Anwendung von Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a zu verfahren ist, wenn der Sitzstaat des Lieferers die Richtlinie nicht korrekt umgesetzt hat und Umsätze befreit, die nach der Richtlinie eigentlich steuerpflichtig wären. Auf diese Frage werde ich zurückkommen<sup>20</sup>, nachdem ich näher auf die Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie eingegangen bin.

#### *C — Zur ersten Vorlagefragen*

76. Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht klären lassen, ob unter Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie auch die Lieferung von Zahnersatz durch einen Steuerpflichtigen fällt, der nicht selbst Zahnarzt oder Zahntechniker ist.

77. Nach dem Wortlaut des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e sind nur Lieferungen von Zahnersatz befreit, die von Zahnärzten oder Zahntechnikern erbracht werden. Die Befreiungstatbestände des Artikels 13 sind als Ausnahme von dem Grundsatz, dass alle

<sup>20</sup> — Siehe unten, Nrn. 94 ff.

Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, eng auszulegen.<sup>21</sup> Schon deswegen besteht kein Anlass dafür, den Anwendungsbereich der Vorschrift über ihren Wortlaut hinaus zu erweitern.

78. Die eng am Wortlaut orientierte Auslegung entspricht darüber hinaus auch dem Sinn und Zweck der Vorschrift. Anders als andere Befreiungstatbestände vor allem des Artikels 13 Teil B wird der Anwendungsbereich der Befreiungen des Artikels 13 Teil A zumeist nicht nur durch bestimmte Anforderungen an den Gegenstand der betreffenden Leistung, sondern auch an die Person des Leistenden gestellt.

79. Wie der Gerichtshof jüngst in seinem Urteil Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen<sup>22</sup> im Hinblick auf Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie festgestellt hat, sollen die Anforderungen an die Person des Leistenden sicherstellen, dass die Befreiung nur für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gilt, die von Personen erbracht werden, die die erforderlichen beruflichen Qualifikationen besitzen.

80. Die Befreiung medizinischer Leistungen soll nämlich im Interesse des Gemeinwohls gewährleisten, dass diese Leistungen für die Allgemeinheit erschwinglich bleiben und nicht durch die Mehrwertsteuer verteuert werden.<sup>23</sup> Ein Gemeinwohlinteresse besteht jedoch nur an der Steuerbefreiung medizinischer Leistungen, die durch qualifiziertes Personal vorgenommen werden.<sup>24</sup> Dies gilt nicht nur bei Heilbehandlungen im Sinne des Buchstaben c, sondern auch bei der Lieferung von Zahnersatz gemäß Buchstabe e.

81. Dabei kann im vorliegenden Kontext offen bleiben, ob die letztgenannte Befreiung nur eingreift, wenn der liefernde Zahntechniker den Zahnersatz auch selbst hergestellt hat. Auch wenn er Zahnersatz liefert, den ein Dritter hergestellt hat, kann er aufgrund seiner Qualifikation jedenfalls beurteilen, ob das Erzeugnis die erforderliche Qualität besitzt. Ferner kann er den Zahnarzt bei der Bestellung des Zahnersatzes beraten und — falls notwendig — ergänzende Arbeiten an dem Zahnersatz ausführen sowie Reklamationen entgegennehmen und bearbeiten.

82. Dies gilt im besonderen Maße, wenn der fragliche Zahnersatz durch Zahntechniker in Drittstaaten hergestellt worden ist, deren

21 — Urteile vom 10. September 2002 in der Rechtssache C-141/00 (Kügler, Slg. 2002, I-6833, Randnr. 28), vom 20. November 2003 in der Rechtssache C-307/01 (d'Ambrumenil und Dispute Resolutions Services Ltd, Slg. 2003, I-13989, Randnr. 52) und vom 26. Mai 2005 in der Rechtssache C-498/03 (Kingscrest und Montecello, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 29).

22 — Zitiert in Fußnote 18, Randnr. 37 unter Verweis auf das Urteil Kügler (zitiert in Fußnote 21, Randnr. 27).

23 — Urteil d'Ambrumenil (zitiert in Fußnote 21, Randnr. 58) unter Verweis auf die Urteile vom 11. Januar 2001 in der Rechtssache C-76/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-249, Randnr. 23) und Kügler (zitiert in Fußnote 21, Randnr. 29).

24 — Vgl. die Schlussanträge Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen (zitiert in Fußnote 18, Nr. 39).

Anforderungen an die Berufsqualifikation nicht ohne weiteres festzustellen sind. Zudem kann die Durchführung von Nachbesserungen in diesem Fall zu besonderen Schwierigkeiten führen.

83. Zwar ist nicht auszuschließen, dass im Einzelfall auch eine Person, die nicht selbst Zahntechniker ist, mit der Zeit die notwendige Kompetenz erwirbt, um die im Zusammenhang mit der Lieferung anfallenden Aufgaben zu erfüllen. Es soll auch nicht behauptet werden, dass Zahnersatz, der in einem Drittstaat hergestellt worden ist und in der Gemeinschaft von einem Zwischenhändler vertrieben wird, grundsätzlich den hiesigen Qualitätsstandards nicht genügt. Um jedoch generell sicherzustellen, dass die Befreiung nur im Fall von Lieferungen zur Anwendung kommt, die die erforderliche Qualität aufweisen, ist es sachgerecht, sie auf Lieferungen von ausgebildeten Zahntechnikern (oder Zahnärzten) zu beschränken.

84. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität steht dieser Interpretation von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e nicht entgegen. Nach der Rechtsprechung verbietet es dieser Grundsatz, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehen-

de Leistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln.<sup>25</sup>

85. Der Befreiung liegt die nicht zu beanstandende Einschätzung des Gesetzgebers zugrunde, dass nur Zahntechniker oder Zahnärzte die erforderliche berufliche Qualifikation besitzen, die allgemein gewährleistet, dass der von ihnen gelieferte Zahnersatz die notwendige Qualität besitzt. Die Leistung eines Zwischenhändlers ohne entsprechende berufliche Qualifikation wird als nicht gleichwertig angesehen und muss folglich auch nicht aus Gründen der steuerlichen Neutralität gleich behandelt werden.

86. Auf die erste Vorlagefrage ist demnach zu antworten, dass die Befreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie nur Lieferungen erfasst, die durch Zahntechniker oder Zahnärzte ausgeführt werden.

25 — Vgl. die in Fußnote 17 zitierten Entscheidungen sowie die Urteile vom 23. Oktober 2003 in der Rechtssache C-109/02 (Kommission/Deutschland, Slg. 2003, I-12691, Randnr. 20), Kingscrest Associates und Montecello (zitiert in Fußnote 21, Randnr. 54) sowie Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen (zitiert in Fußnote 18, Randnr. 39).

D — Zur zweiten Vorlagefrage

die das vorlegende Gericht in seiner Frage nicht angeführt hat.<sup>26</sup>

87. Der Hoge Raad stellt die zweite Frage nur für den Fall, dass die erste Frage bejaht wird, Lieferungen von Zahnersatz durch Zwischenhändler also ebenfalls in den Anwendungsbereich der Befreiung fallen.

1. Hypothese 1: Anwendung des normalen Regimes für innergemeinschaftliche Lieferungen

88. Dahinter steht das Verständnis, dass es für den Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen auf die Behandlung entsprechender Ausgangsumsätze im Herkunftsstaat der Lieferung ankommt. Dies legt Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie nahe, um dessen Auslegung das vorlegende Gericht im Rahmen dieser Frage ersucht. Sollte jedoch das normale Regime einschlägig sein, wäre die Auslegung von Artikel 17 Absatz 3 — allerdings seines Buchstabens b — tatsächlich die vorrangige Frage.

90. Wie oben ausgeführt<sup>27</sup> besteht nach Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie ein Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen, die nach 28c Teil A von der Mehrwertsteuer befreit sind. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug ist daher unproblematisch gegeben, wenn die Lieferung des Zahnersatzes im Bestimmungsland in Einklang mit der Richtlinie als steuerpflichtige Lieferung angesehen wird, weil sie nicht durch einen Zahntechniker oder Zahnarzt ausgeführt wird.

89. Angesichts der geschilderten Unklarheit darüber, welches Regime tatsächlich zur Anwendung kommt, möchte ich wiederum für beide möglichen Hypothesen eine Antwort vorschlagen, auch wenn das vorlegende Gericht nach der Auslegung von Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben b nicht gefragt hat. Um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, kann sich der Gerichtshof nämlich veranlasst sehen, gemeinschaftsrechtliche Vorschriften zu berücksichtigen,

91. Vorsteuer kann aber auch für Lieferungen von Zahnersatz abgezogen werden, die an sich nach Artikel 13 Teil A Absatz 1

26 — Vgl. insbesondere Urteile vom 20. März 1986 in der Rechtssache 35/85 (Tissier, Slg. 1986, 1207, Randnr. 9), vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-315/88 (Bagli Pennacchiotti, Slg. 1990, I-1323, Randnr. 10), vom 18. November 1999 in der Rechtssache C-107/98 (Teckal, Slg. 1999, I-8121, Randnr. 39) und vom 7. November 2002 in den Rechtssachen C-228/01 und C-289/01 (Bourrasse und Perchicot, Slg. 2002, I-10213, Randnr. 33).

27 — Nrn. 41 ff.

Buchstabe e der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit wären, aber im Bestimmungsstaat in Anwendung von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a in Verbindung mit Anhang E Nummer 2 der Sechsten Richtlinie weiterhin steuerpflichtig sind.

2. Hypothese 2: Anwendung des De-minimis-Regimes für innergemeinschaftliche Lieferungen

92. Nach Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie kann die Vorsteuer für im Inland bezogene Leistungen abgezogen werden, wenn sie für Umsätze verwendet werden, die sich aus den im Ausland ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären.

93. Folglich scheidet ein Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Lieferung von Zahnersatz in einen anderen Mitgliedstaat aus, auf die Artikel 28b Teil B in Verbindung mit Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie Anwendung findet, wenn die Lieferung im Ansässigkeitsstaat des Lieferers nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit wäre.

94. Fraglich ist allerdings, welche Folgen es für den Vorsteuerabzug hat, wenn der Ansässigkeitsstaat des Lieferers Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e nicht korrekt umgesetzt hat und die Befreiung auf nicht von der Richtlinie erfasste Umsätze erstreckt. Dies ist bei den niederländischen Vorschriften der Fall, seit diese auch Lieferungen von Zahnersatz durch Zwischenhändler, die nicht die Qualifikation des Zahntechnikers oder Zahnarztes besitzen, von der Steuer befreien.

95. Wenn keine Möglichkeit besteht, das nationale Recht konform mit Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie auszulegen, kann sich der Einzelne unmittelbar auf die Richtlinie berufen, um den Anspruch auf Vorsteuerabzug zu erlangen. Sowohl Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e als auch Artikel 17 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie sind hierfür hinreichend bestimmt.<sup>28</sup> Allerdings scheidet eine „asymmetrische Berufung“ auf die Richtlinie aus, d. h. der Steuerpflichtige kann grundsätzlich nicht gestützt auf die Richtlinie den Abzug der Vorsteuer geltend machen, ohne dass die Ausgangsumsätze versteuert werden.

28 — Vgl. zur unmittelbaren Anwendung der Sechsten Richtlinie allgemein: Urteil vom 18. Januar 2001 in der Rechtssache C-150/99 (Stockholm Lindöpark, Slg. 2001, I-493, Randnr. 31); speziell zu einer Steuerbefreiung nach Artikel 13: Urteil vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 49) und zu Artikel 17 Absätze 1 und 2: Urteil BP Soupergaz (zitiert in Fußnote 14, Randnr. 34).

96. Ein zentraler Grundsatz des Mehrwertsteuersystems ist nämlich, dass das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer grundsätzlich nur gegeben ist, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören.<sup>29</sup> Wenn ein Steuerpflichtiger dagegen einem anderen Steuerpflichtigen Leistungen erbringt, die dieser für einen steuerfreien Umsatz verwendet, ist der andere Steuerpflichtige — abgesehen von den in den einschlägigen Richtlinien ausdrücklich vorgesehenen Fällen — nicht berechtigt, die entrichtete Vorsteuer abzuziehen.<sup>30</sup>

97. Bei Lieferungen *im Inland*, die infolge einer fehlerhaften Umsetzung der Richtlinie von der Steuer befreit sind, liefe es diesem Grundsatz zuwider, wenn dennoch im Hinblick auf diese Lieferungen Vorsteuer abzugsfähig wäre. Um gestützt auf die Richtlinie den Abzug der Vorsteuer geltend machen zu können, muss der Steuerpflichtige folglich zugleich beantragen, als Steuerpflichtiger behandelt zu werden.<sup>31</sup> Das nationale Verfahrensrecht muss dabei gewährleisten, dass der Einzelne seine aus der Richtlinie fließenden Rechte durchsetzen kann. Keine Lösung wäre es dagegen, dass

dem Steuerpflichtigen aus der Auslegung der Richtlinie ein Vorteil erwächst, der den Grundsätzen der Richtlinie selbst widerspricht.

98. Bei *grenzüberschreitenden Lieferungen* nach dem De-minimis-Regime, um die es im vorliegenden Fall geht, ist die Lage jedoch völlig anders. Diese Lieferungen unterliegen *tatsächlich* gar nicht der Besteuerung am Sitz des Lieferers, da sie als im Bestimmungsland bewirkt gelten. Gemäß Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie wird für den Vorsteuerabzug nur *fiktiv* aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung auf die Behandlung entsprechender Umsätze im Inland abgestellt.

99. Geht man davon aus, dass die Mitgliedstaaten Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie zutreffend umgesetzt haben, so dürften die betreffenden Lieferungen in den Bestimmungsländern im Allgemeinen als steuerpflichtige Lieferungen behandelt werden, so dass nach den dargestellten Grundsätzen an sich auch der Vorsteuerabzug gerechtfertigt wäre. Von einer asymmetrischen Berufung auf die Richtlinie kann hier keine Rede sein.

29 — Siehe die Nachweise in Fußnote 10.

30 — Urteile vom 6. April 1995 in der Rechtssache C-4/94 (BLP Group, Slg. 1995, I-983, Randnr. 28) und Debouche (zitiert in Fußnote 19, Randnr. 16).

31 — Kombiniert mit dem Recht auf Vorsteuerabzug kann die Steuerpflicht nämlich vorteilhaft für den Steuerpflichtigen sein, wie schon Generalanwalt Darmon in seinen Schlussanträge vom 30. Juni 1993 in der Rechtssache C-63/92 (Lubbock Fine, Slg. 1993, I-6665, Nr. 19) erläuterte.

100. Daher sollte bei der Anwendung des Artikels 17 Absatz 3 Buchstabe a nicht fiktiv

darauf abgestellt werden, wie entsprechende Umsätze nach dem nicht Richtlinien konformen nationalen Recht behandelt werden würden. Vielmehr ist fiktiv zugrunde zu legen und zu fragen, wie entsprechende Umsätze *bei korrekter Umsetzung* der Richtlinie im Inland steuerlich einzuordnen wären.

101. Diese Lösung vermeidet in den allermeisten Fällen eine Verletzung der steuerlichen Neutralität. Denn diese würde eintreten, wenn der Vorsteuerabzug am Sitz des Lieferers versagt würde, obwohl die Lieferung von Zahnersatz durch einen Zwischenhändler entsprechend den Vorgaben der Richtlinie in den Bestimmungsländern nicht als befreite Lieferung behandelt wird. Ohne

Vorsteuerabzug käme es nämlich zu einer Doppelbesteuerung der Vorleistungen, die auch den grenzüberschreitenden Handel behinderte.

102. Lieferungen im Inland und in einem anderen Mitgliedstaat bewirkte Lieferungen werden damit im Hinblick auf den Vorsteuerabzug zwar unterschiedlich behandelt. Da die Lieferungen im Bestimmungsland — eine zutreffende Umsetzung der Richtlinie unterstellt — aber tatsächlich besteuert werden, während entsprechende Lieferungen im Inland unter Verstoß gegen die Richtlinie steuerbefreit sind, ist die Lage inländischer und ausländischer Lieferungen auch nicht gleich.

## V — Ergebnis

103. Aufgrund der vorstehenden Überlegungen schlage ich dem Gerichtshof folgende Antworten auf die Vorlagefragen des Hoge Raad vor:

1. Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatz-

steuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, 77/388/EWG ist dahin auszulegen, dass unter die nach dieser Vorschrift befreiten Lieferungen nicht die Lieferung von Zahnersatz durch einen Zwischenhändler fällt, der nicht selbst die Qualifikation eines Zahntechnikers oder Zahnarztes besitzt.

2. Gemäß Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie hat ein Steuerpflichtiger Anspruch auf Abzug bzw. Erstattung der Vorsteuer im Bezug auf innergemeinschaftliche Lieferungen von Zahnersatz, die nach Artikel 28c Teil A Buchstabe a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit sind, wenn der korrespondierende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsstaat steuerpflichtig ist, da dieser Staat entsprechende Umsätze in Anwendung von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a in Verbindung mit Anhang E Nummer 2 der Richtlinie weiter der Steuer unterwirft.

Gemäß Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie hat ein Steuerpflichtiger Anspruch auf Abzug bzw. Erstattung der Vorsteuer in Bezug auf Lieferungen, die nach Artikel 28b Teil B in Verbindung mit Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie in einem anderen Mitgliedstaat bewirkt werden, sofern für diese Umsätze das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie im Inland bewirkt worden wären. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist in diesem Fall auch dann gegeben, wenn die Lieferung im Inland unter Verstoß gegen die Sechste Richtlinie als steuerbefreiter Umsatz behandelt werden würde.