



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

4. Oktober 2017\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Richtlinie 2006/112/EG – Befreiung von der Mehrwertsteuer – Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Art. 144 – Befreiung von Waren mit geringem Wert oder nicht kommerzieller Art von den Eingangsabgaben – Steuerbefreiung für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen – Nationale Regelung, nach der die Kosten für die Beförderung von Dokumenten und Gegenständen mit geringem Wert der Mehrwertsteuer unterliegen, obwohl es sich dabei um Nebenkosten von nicht der Steuer unterliegenden Gegenständen handelt“

In der Rechtssache C-273/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Corte suprema di cassazione (Oberster Kassationsgerichtshof, Italien) mit Entscheidung vom 9. Dezember 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 13. Mai 2016, in dem Verfahren

**Agenzia delle Entrate**

gegen

**Federal Express Europe Inc.**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta (Berichterstatterin) sowie der Richter E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund und S. Rodin,

Generalanwalt: E. Tanchev,

Kanzler: R. Schiano, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 18. Mai 2017,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Federal Express Europe Inc., vertreten durch G. Brocchieri, G. Di Garbo, G. Polacco und B. Bagnoli, avvocati, sowie durch T. Scheer, advocaat,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von S. Fiorentino und E. De Bonis, avvocati dello Stato,

\* Verfahrenssprache: Italienisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal, L. Lozano Palacios und F. Tomat als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Art. 144 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Agenzia delle Entrate (Finanzverwaltung, Italien) und der Federal Express Europe Inc. (im Folgenden: FedEx), der italienischen Tochtergesellschaft des Konzerns FedEx Corporation, über die Erhebung von Mehrwertsteuer auf Beförderungskosten im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen, die von der Mehrwertsteuer befreit sind.

### *Rechtlicher Rahmen*

#### *Unionsrecht*

#### *Verordnung (EWG) Nr. 918/83*

- 3 Art. 27 der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (ABl. 1983, L 105, S. 1) in der durch die Verordnung (EWG) Nr. 3357/91 des Rates vom 7. November 1991 (ABl. 1991, L 318, S. 3) geänderten Fassung (im Folgenden: Verordnung Nr. 918/83) lautet:

„Von den Eingangsabgaben befreit sind vorbehaltlich des Artikels 28 Sendungen von Waren mit geringem Wert, die unmittelbar aus einem Drittland an einen Empfänger in der Gemeinschaft versandt werden.

Als ‚Waren mit geringem Wert‘ gelten Waren, deren Gesamtwert je Sendung 22 [Euro] nicht übersteigt.“

#### *Richtlinie 83/181/EWG*

- 4 Art. 22 der Richtlinie 83/181/EWG des Rates vom 28. März 1983 zur Festlegung des Anwendungsbereichs von Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe d) der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Mehrwertsteuerbefreiung bestimmter endgültiger Einfuhren von Gegenständen (ABl. 1983, L 105, S. 38) in der durch die Richtlinie 88/331/EWG des Rates vom 13. Juni 1988 (ABl. 1988, L 151, S. 79) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 83/181) sah vor:

„Von der Steuer befreit sind die Einfuhren von Gegenständen, deren Gesamtwert 10 [Euro] nicht übersteigt. Die Mitgliedstaaten können Einfuhren von Gegenständen, deren Gesamtwert mehr als 10 [Euro] beträgt, jedoch 22 [Euro] nicht übersteigt, von der Steuer befreien.

Die Mitgliedstaaten können von der in Absatz 1 Satz 1 vorgesehenen Steuerbefreiung jedoch Gegenstände ausnehmen, die im Rahmen des Versandhandels eingeführt werden.“

- 5 Die Richtlinie 83/181 wurde durch die Richtlinie 2009/132/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 zur Festlegung des Anwendungsbereichs von Artikel 143 Buchstaben b und c der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Mehrwertsteuerbefreiung bestimmter endgültiger Einfuhren von Gegenständen (ABl. 2009, L 292, S. 5) aufgehoben. Art. 23 der Richtlinie 2009/132 hat im Wesentlichen den Inhalt von Art. 22 der Richtlinie 83/181 übernommen.

#### *Richtlinie 2006/79/EG*

- 6 In den Erwägungsgründen 2 und 3 der Richtlinie 2006/79/EG des Rates vom 5. Oktober 2006 über die Steuerbefreiungen bei der Einfuhr von Waren in Kleinsendungen nichtkommerzieller Art mit Herkunft aus Drittländern (kodifizierte Fassung) (ABl. 2006, L 286, S. 15) heißt es:

„(2) Es empfiehlt sich, die Einfuhr von Kleinsendungen nichtkommerzieller Art mit Herkunft aus Drittländern von Umsatzsteuern und Sonderverbrauchsteuern zu befreien.

(3) Aus praktischen Gründen sollten für eine solche Steuerbefreiung so weit wie möglich die gleichen Begrenzungen gelten, wie sie nach der [Verordnung Nr. 918/83] für die gemeinschaftliche Zollbefreiung vorgesehen sind.“

- 7 Art. 1 dieser Richtlinie lautet:

„(1) Die Einfuhr von Waren, die aus einem Drittland als Kleinsendungen nichtkommerzieller Art von einer Privatperson an eine andere Privatperson in einem Mitgliedstaat versandt werden, wird von Umsatzsteuern und Sonderverbrauchsteuern befreit.

(2) Im Sinne des Absatzes 1 gelten als ‚Kleinsendungen nichtkommerzieller Art‘ Sendungen,

a) die gelegentlich erfolgen und

b) die sich ausschließlich aus Waren zusammensetzen, die zum persönlichen Ge- oder Verbrauch im Haushalt des Empfängers bestimmt sind, wobei diese Waren weder durch ihre Beschaffenheit noch durch ihre Menge zu der Besorgnis Anlass geben dürfen, dass die Einfuhr aus geschäftlichen Gründen erfolgt, und

c) bei denen der Gesamtwert der Waren, aus denen sie sich zusammensetzen, 45 [Euro] nicht überschreitet, und

d) die der Empfänger ohne irgendeine Bezahlung vom Absender zugesandt erhält“.

#### *Mehrwertsteuerrichtlinie*

- 8 Art. 85 in Kapitel 4 („Einfuhr von Gegenständen“) des Titels VII („Steuerbemessungsgrundlage“) der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Bei der Einfuhr von Gegenständen ist die Steuerbemessungsgrundlage der Betrag, der durch die geltenden Gemeinschaftsvorschriften als Zollwert bestimmt ist.“

9 Art. 86 Abs. 1 in diesem Kapitel bestimmt:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind – soweit nicht bereits darin enthalten – folgende Elemente einzubeziehen:

- a) die außerhalb des Einfuhrmitgliedstaats geschuldeten Steuern, Zölle, Abschöpfungen und sonstigen Abgaben, sowie diejenigen, die aufgrund der Einfuhr geschuldet werden, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer;
- b) die Nebenkosten – wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten –, die bis zum ersten Bestimmungsort der Gegenstände im Gebiet des Einfuhrmitgliedstaats entstehen sowie diejenigen, die sich aus der Beförderung nach einem anderen Bestimmungsort in der Gemeinschaft ergeben, der zum Zeitpunkt, zu dem der Steuertatbestand eintritt, bekannt ist.“

10 Art. 143 in Kapitel 5 („Steuerbefreiungen bei der Einfuhr“) des Titels IX („Steuerbefreiungen“) der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

- a) die endgültige Einfuhr von Gegenständen, deren Lieferung durch Steuerpflichtige in ihrem jeweiligen Gebiet in jedem Fall mehrwertsteuerfrei ist;
- b) die endgültige Einfuhr von Gegenständen, die in den Richtlinien 69/169/EWG [des Rates vom 28. Mai 1969 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Befreiung von den Umsatzsteuern und Sonderverbrauchssteuern bei der Einfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr (ABl. 1969, L 133, S. 6)], [83/181] und [2006/79] geregelt ist;

...“

11 Art. 144 in diesem Kapitel lautet:

„Die Mitgliedstaaten befreien Dienstleistungen, die sich auf die Einfuhr von Gegenständen beziehen und deren Wert gemäß Artikel 86 Absatz 1 Buchstabe b in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten ist.“

12 Art. 413 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Diese Richtlinie tritt am 1. Januar 2007 in Kraft.“

#### *Italienisches Recht*

13 Art. 9 des Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Dekret des Präsidenten der Italienischen Republik Nr. 633 zur Einführung und Regelung der Mehrwertsteuer) vom 26. Oktober 1972 (GURI Nr. 292 vom 11. November 1972) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Dekret Nr. 633/72) sieht vor:

„(1) Internationale oder mit dem internationalen Handel verbundene, nicht steuerpflichtige Dienstleistungen sind:

...

2. Beförderungen von Gegenständen im Rahmen der Ausfuhr, des Versandverfahrens oder der vorübergehenden Einfuhr sowie Beförderungen von Gegenständen im Rahmen der Einfuhr, deren Vergütung der Steuer nach Art. 69 Abs. 1 unterliegt ...

...“

14 Art. 69 Abs. 1 des Dekrets bestimmt:

„Die Steuer wird zu den in Art. 16 angegebenen Sätzen nach dem Wert der eingeführten Gegenstände bemessen, der gemäß den zollrechtlichen Vorschriften bestimmt wird und um den Betrag der geschuldeten Eingangsabgaben mit Ausnahme der [Mehrwertsteuer] erhöht wird, sowie um den Betrag der Kosten für die Weiterbeförderung zu dem Bestimmungsort innerhalb der [Union], der in dem Transportdokument steht, mit dem die Gegenstände in die Gemeinschaft verbracht werden. ...“

15 Art. 12 Abs. 1 der Legge n. 115 – **Disposizioni per l’adempimento degli obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia all’Unione europea** – Legge europea 2014 (Gesetz Nr. 115 – Bestimmungen zur Erfüllung der sich aus der Zugehörigkeit Italiens zur Europäischen Union ergebenden Verpflichtungen – Europäisches Gesetz 2014) vom 29. Juli 2015 (GURI Nr. 178 vom 3. August 2015) lautet:

„(1) Art. 9 Abs. 1 des [Dekrets Nr. 633/72] mit späteren Änderungen wird nach Nr. 4 wie folgt ergänzt:

,4a Dienstleistungen, die mit Kleinsendungen nicht kommerzieller Art oder mit Sendungen von geringem Wert im Sinne der Richtlinien [2006/79] und [2009/132] zusammenhängen, sofern die Vergütung für die zusammenhängenden Dienstleistungen in die Steuerbemessungsgrundlage im Sinne von Art. 69 des vorliegenden Dekrets eingeflossen ist und obwohl diese nicht der Steuer unterlag.“

### *Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefrage*

16 Nachdem die Guardia di Finanza (Finanzpolizei, Italien) eine Steuerprüfung durchgeführt und hierüber ein Feststellungsprotokoll erstellt hatte, das am 18. September 2008 zugestellt worden war, ergingen gegen FedEx vier Nacherhebungsbescheide hinsichtlich der von ihr erbrachten Dienstleistungen der Inbound-Beförderung, die darin bestanden, Sendungen aus dem internationalen Verkehr zu übernehmen und für die anschließende Auslieferung an Empfänger in Italien zu sorgen.

17 Insbesondere setzte die Finanzverwaltung mit dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Nacherhebungsbescheid für das Steuerjahr 2007 zusätzliche Mehrwertsteuer in Höhe von 1 913 970,00 Euro und Sanktionen in Höhe von 5 167 719,01 Euro wegen „unterlassener Inrechnungstellung steuerpflichtiger Umsätze“ und „Erklärung niedrigerer Steuer als der geschuldeten“ fest.

18 Die Finanzverwaltung legte dabei Art. 9 Abs. 1 Nr. 2 in Verbindung mit Art. 69 Abs. 1 des Dekrets Nr. 633/72 dahin aus, dass zwar die Einfuhr von Waren in Kleinsendungen nicht der Einfuhrumsatzsteuer unterliege, dies aber der Erhebung von Mehrwertsteuer auf die den Kosten für die Beförderung der Waren entsprechende Vergütung nicht entgegenstehe; die Mehrwertsteuerbefreiung für diese Nebenkosten werde nur gewährt, wenn auf diese Kosten bereits Einfuhrumsatzsteuer erhoben worden sei.

19 FedEx erhob bei der Commissione tributaria provinciale di Milano (Finanzgericht der Provinz Mailand, Italien) Klage gegen diesen Nacherhebungsbescheid und machte insbesondere geltend, dass die Auslegung von Art. 9 Abs. 1 Nr. 2 des Dekrets Nr. 633/72 durch die Finanzverwaltung jeder rechtlichen Grundlage entbehre.

- 20 Mit Urteil vom 27. März 2013 gab die Commissione tributaria provinciale di Milano (Finanzgericht der Provinz Mailand) der Klage von FedEx statt.
- 21 FedEx hatte inzwischen bei der Europäischen Kommission Beschwerde eingelegt und beantragt, wegen der Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Kosten für die Beförderung eingeführter Gegenstände von geringem Wert, die nicht mit Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar sei, ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Italienische Republik nach Art. 258 AEUV einzuleiten.
- 22 Nach der Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens am 27. September 2012 richtete die Kommission am 1. Oktober 2012 ein Aufforderungsschreiben und am 21. November 2013 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an die Italienische Republik. Da diese daraufhin Art. 9 Abs. 1 des Dekrets Nr. 633/72 wie in Rn. 15 des vorliegenden Urteils dargestellt änderte, wurde das Vertragsverletzungsverfahren eingestellt.
- 23 Das Urteil der Commissione tributaria provinciale di Milano (Finanzgericht der Provinz Mailand) vom 27. März 2013 wurde durch die Commissione tributaria regionale della Lombardia (regionales Finanzgericht der Lombardei) bestätigt, nach deren Auffassung der Standpunkt der Finanzverwaltung „offensichtlich im Widerspruch“ zu Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie steht. Die Finanzverwaltung legte daraufhin bei der Corte suprema di cassazione (Oberster Kassationsgerichtshof, Italien) Kassationsbeschwerde ein.
- 24 Die Finanzverwaltung macht in ihrem Rechtsmittel geltend, die Auslegung von Art. 9 Abs. 1 Nr. 2 in Verbindung mit Art. 69 Abs. 1 des Dekrets Nr. 633/72 verstoße nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie, da diese erst am 1. Januar 2008 in Kraft getreten und damit nicht auf das Ausgangsverfahren anwendbar sei und außerdem der Rechtsstreit jedenfalls weder unter Art. 86 noch unter Art. 144 dieser Richtlinie falle, weil die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Kosten keine Nebenkosten seien und auch nicht bei einer internationalen Beförderung angefallen seien.
- 25 Das vorliegende Gericht hat Zweifel an der Vereinbarkeit von Art. 9 Abs. 1 Nr. 2 und Art. 69 des Dekrets Nr. 633/72 mit Art. 86 Abs. 1 Buchst. b und Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie.
- 26 Unter diesen Umständen hat die Corte suprema di Cassazione (Oberster Kassationsgerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Kann Art. 144 in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie (diese Bestimmungen entsprechen Art. 14 Abs. 1 und 2 und Art. 11 Teil B Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 [ABl. 1977, L 145, S. 1]) dahin ausgelegt werden, dass die einzige Voraussetzung dafür, dass die verbundenen Leistungen der Inlandsbeförderung („inbound“) – von Flughäfen zum Bestimmungsort im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats mit der Klausel „frei Bestimmungsort“ – nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, darin besteht, dass ihr Wert in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten ist, unabhängig davon, ob auf diese Leistungen bei Einfuhr der Gegenstände tatsächlich Einfuhrumsatzsteuer erhoben wird; ist es daher mit den genannten Unionsvorschriften unvereinbar, die innerstaatlichen Vorschriften von Art. 9 Abs. 1 Nr. 2 in Verbindung mit Art. 69 Abs. 1 des Dekrets Nr. 633/72 in der damals zeitlich anwendbaren Fassung dahin auszulegen, dass in allen Fällen und damit auch denen nicht mehrwertsteuerpflichtiger Einfuhren – wie im vorliegenden Fall, in dem es um Dokumente und Gegenstände von geringem Wert geht – die weitere Voraussetzung der tatsächlichen Unterwerfung der genannten Leistungen unter die Mehrwertsteuer (und der konkreten Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer) bei der Einfuhr dieser Gegenstände erfüllt sein muss; und zwar gegebenenfalls auch unter Berücksichtigung der Verbundenheit der Beförderungsdienstleistungen mit den Hauptleistungen (Einfuhren) und des Zwecks der Vereinfachung, der beiden Vorgängen zugrunde liegt?

### *Zur Vorlagefrage*

- 27 Das vorlegende Gericht möchte mit seiner Frage wissen, ob Art. 144 in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach die Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung auf Nebenleistungen, einschließlich der Beförderungsleistungen, nicht nur voraussetzt, dass deren Wert in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen wird, sondern auch, dass auf diese Leistungen bei der Einfuhr tatsächlich Einfuhrumsatzsteuer erhoben wird.
- 28 Da die italienische Regierung geltend macht, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie im entscheidungserheblichen Zeitraum nicht in Kraft gewesen sei, ist vorab der vorliegend anwendbare rechtliche Rahmen zu bestimmen.
- 29 Aus Art. 413 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht hervor, dass sie am 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist. Zur Umsetzungsfrist heißt es im 66. Erwägungsgrund: „Die Pflicht zur Umsetzung dieser Richtlinie in nationales Recht sollte nur jene Bestimmungen erfassen, die im Vergleich zu den bisherigen Richtlinien inhaltlich geändert wurden. Die Pflicht zur Umsetzung der inhaltlich unveränderten Bestimmungen ergibt sich aus den bisherigen Richtlinien.“
- 30 Die Art. 86 und 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsprechen Art. 11 Teil B Abs. 3 und Art. 14 Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie 77/388, so dass sich die Pflicht zur Umsetzung „aus den bisherigen Richtlinien“ ergibt. Die genannten Bestimmungen wurden durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. 1991, L 376, S. 1), deren Art. 3 Abs. 1 als Frist für die Umsetzung dieser Bestimmungen den 1. Januar 1993 festlegt, in die Sechste Richtlinie 77/388 aufgenommen.
- 31 Folglich ist die Mehrwertsteuerrichtlinie auf das Ausgangsverfahren zeitlich anwendbar, da sich die Vorlagefrage auf einen von der Finanzverwaltung für das Jahr 2007 erlassenen Nacherhebungsbescheid bezieht.
- 32 Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob die italienische Regelung, die die Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung auf die Beförderungskosten nicht nur von der Einbeziehung des Wertes dieser Kosten in die Steuerbemessungsgrundlage, sondern auch von der tatsächlichen Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer auf diese Kosten bei der Einfuhr abhängig macht, mit dem Unionsrecht vereinbar ist.
- 33 Insbesondere betrifft die Vorlagefrage Kleinsendungen von geringem Wert oder nicht kommerzieller Art, die bei der Einfuhr zum einen gemäß Art. 27 der Verordnung Nr. 918/83 von den Eingangsabgaben und zum anderen gemäß Art. 143 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sind.
- 34 Nach Art. 143 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die endgültige Einfuhr von Gegenständen aus Drittstaaten, die in den Richtlinien 83/181 und 2006/79 geregelt ist, von der Mehrwertsteuer zu befreien. Im Übrigen befreien die Mitgliedstaaten gemäß Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie Dienstleistungen, die sich auf die Einfuhr von Gegenständen beziehen und deren Wert gemäß Art. 86 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten ist.
- 35 Nach Art. 85 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist die Steuerbemessungsgrundlage bei der Einfuhr von Gegenständen der Betrag, der als Zollwert bestimmt ist. In diesen Wert sind in jedem Fall die in Art. 86 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie genannten Elemente, zu denen als Nebenkosten auch die Beförderungskosten gehören, einzubeziehen.

- 36 Die im entscheidungserheblichen Zeitraum geltenden italienischen Rechtsvorschriften, u. a. Art. 9 des Dekrets 633/72, verlangten für eine Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung auf Nebenleistungen nicht nur, dass der Wert dieser Leistungen in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen wurde, sondern auch, dass auf diese Leistungen bei der Einfuhr tatsächlich Einfuhrumsatzsteuer erhoben wurde. Dem Vorabentscheidungsersuchen zufolge sollte dadurch eine Doppelbesteuerung vermieden werden.
- 37 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass im Hinblick auf die Mehrwertsteuer jede Leistung in der Regel als eigene und selbständige Leistung zu betrachten ist, wie sich aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Januar 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 29).
- 38 Allerdings geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs auch hervor, dass unter bestimmten Umständen mehrere formal eigenständige Leistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als einheitlicher Umsatz anzusehen sind, wenn sie nicht voneinander unabhängig sind. Ein einheitlicher Umsatz liegt u. a. vor, wenn die Leistung des Steuerpflichtigen aus zwei oder mehreren Elementen oder Handlungen besteht, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (Urteil vom 16. Juli 2015, Mapfre asistencia und Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, Rn. 50).
- 39 Hierzu ist festzustellen, dass durch Art. 86 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie sichergestellt wird, dass die Besteuerung der Nebenleistung sich an der Besteuerung der Hauptleistung orientiert. Gemäß Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt es sich bei der befreiten Hauptleistung um die Einfuhr von Gegenständen und bei den Nebenleistungen um die in Art. 86 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Leistungen, deren steuerliche Behandlung der Hauptleistung zu folgen hat, sofern ihr Wert in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen wurde.
- 40 Somit ergibt sich aus Art. 86 Abs. 1 Buchst. b in Verbindung mit Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass, sofern die Beförderungskosten in die Steuerbemessungsgrundlage der befreiten Einfuhr einbezogen werden, auch die Nebenleistung von der Mehrwertsteuer zu befreien ist.
- 41 Das in den Rechtsvorschriften des Ausgangsverfahrens vorgesehene Erfordernis, auf diese Dienstleistung tatsächlich Einfuhrumsatzsteuer zu erheben, würde der Befreiung nach Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie ihre Wirksamkeit nehmen. Ein solches Erfordernis hätte nämlich zur Folge, dass diese Befreiung bei der Einfuhr von Sendungen, die Waren mit geringem Wert oder nicht kommerzieller Art enthalten, nie anwendbar wäre, obwohl die Waren gemäß Art. 143 Buchst. b der Richtlinie von der Mehrwertsteuer zu befreien sind.
- 42 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs muss die Auslegung der zur Bezeichnung der Steuerbefreiungen verwendeten Begriffe mit den Zielen im Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, deren Wirksamkeit gewährleisten und den Erfordernissen der steuerlichen Neutralität entsprechen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. März 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, Rn. 23).
- 43 Schließlich macht die italienische Regierung in Bezug auf den Zweck der im Ausgangsverfahren fraglichen Befreiung geltend, dass damit eine Doppelbesteuerung vermieden werden solle. Wenn die Beförderungskosten von der Einfuhrumsatzsteuer befreit worden seien, müsse auf sie Mehrwertsteuer erhoben werden, auch wenn die Vergütung in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten sei. Dagegen sind FedEx und die Kommission der Auffassung, dass die Befreiung auf eine technische Vereinfachung abziele und ihre Anwendung daher nicht davon abhängen, dass auf die Beförderungskosten Einfuhrumsatzsteuer erhoben worden sei. Folglich seien die mit den Einfuhren verbundenen Beförderungskosten gemäß Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuer befreit, soweit ihr Wert in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen sei.

- 44 Zur Befreiung von Waren mit geringem Wert von den Eingangsabgaben hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass sie einer Vereinfachung der Verwaltungsverfahren im Zollbereich dient (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juli 2009, *Har Vaessen Douane Service*, C-7/08, EU:C:2009:417, Rn. 33).
- 45 Da die Befreiung nach Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie dieselben Gegenstände betrifft wie eine solche Befreiung von Eingangsabgaben, ist diese Rechtsprechung auch auf diesen Artikel anzuwenden. Somit kann die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Befreiung nach Art. 144 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht den Zweck hat, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sondern den rein technischen Zweck, die Anwendung der Steuer zu vereinfachen.
- 46 Folglich sind die mit der endgültigen Einfuhr von Gegenständen verbundenen Beförderungskosten von der Mehrwertsteuer zu befreien, soweit ihr Wert in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen ist, selbst wenn auf diese Kosten bei der Einfuhr keine Einfuhrumsatzsteuer erhoben wurde.
- 47 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 144 in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach die Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung auf Nebenleistungen, einschließlich der Beförderungsleistungen, nicht nur voraussetzt, dass deren Wert in die Besteuerungsgrundlage einbezogen wird, sondern auch, dass auf diese Leistungen bei der Einfuhr tatsächlich Einfuhrumsatzsteuer erhoben wird.

### ***Kosten***

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

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

**Art. 144 in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach die Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung auf Nebenleistungen, einschließlich der Beförderungsleistungen, nicht nur voraussetzt, dass deren Wert in die Besteuerungsgrundlage einbezogen wird, sondern auch, dass auf diese Leistungen bei der Einfuhr tatsächlich Einfuhrumsatzsteuer erhoben wird.**

Unterschriften