

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

26. Mai 2016(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Verlagerung der Steuerschuld – Art. 198 Abs. 2 – Goldmaterial oder Halbfertigerzeugnisse – Begriff – Art. 199 Abs. 1 Buchst. d und Anhang VI – Gebrauchtmaterial, Abfallstoffe und Schrott – Aus einer Verschmelzung von verschiedenen Gegenständen und Schrott erzeugte Barren, die zur Gewinnung von Gold mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendsteln bestimmt sind“

In der Rechtssache C-550/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Østre Landsret (Berufungsgericht für die Region Ost, Dänemark) mit Entscheidung vom 26. November 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 28. November 2014, in dem Verfahren

Envirotec Denmark ApS

gegen

Skatteministeriet

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešić sowie der Richterinnen C. Toader, des Richters A. Rosas, der Richterin A. Prechal und des Richters E. Jarašiūnas (Berichterstatte),

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der dänischen Regierung, vertreten durch C. Thorning als Bevollmächtigter im Beistand von B. Sørensen, advokat,
- der Regierung von Estland, vertreten durch K. Kraavi-Käerdi als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Owsiany-Hornung und M. Clausen als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 17. Dezember 2015

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 198 Abs. 2 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 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Envirotec Denmark ApS (im Folgenden: Envirotec) gegen das Skatteministerium (Finanzministerium) wegen einer Entscheidung der Steuerverwaltung, mit der der Abzug der Mehrwertsteuer, die Envirotec im vierten Quartal 2011 als Vorsteuer gezahlt hatte, abgelehnt wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Der achte Erwägungsgrund der Richtlinie 98/80/EG des Rates vom 12. Oktober 1998 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Sonderregelung für Anlagegold (ABl. 1998, L 281, S. 31) bestimmt:

„Die Erfahrung hat gezeigt, dass ein Mechanismus der Verlagerung der Steuerschuld bei den meisten Lieferungen von Gold ab einem bestimmten Feingehalt zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung beitragen kann, während gleichzeitig die Finanzierungsbelastung für das Geschäft verringert wird. Daher ist es gerechtfertigt, den Mitgliedstaaten die Anwendung eines solchen Mechanismus zu gestatten ...“

4 Art. 26b („Sonderregelung für Anlagegold“) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 98/80 geänderten Fassung, sieht vor:

„...“

F. Verlagerung der Steuerschuld

Die Mitgliedstaaten können in Abweichung von Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe a) in der durch Artikel 28g geänderten Fassung im Fall von Lieferungen von Goldmaterial oder Halbfertigerzeugnissen mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendsteln oder von Anlagegold, bei denen von dem Optionsrecht nach Teil C dieses Artikels Gebrauch gemacht wurde, den Erwerber als Steuerschuldner bestimmen und hierfür entsprechende Verfahren und Bedingungen festlegen. Wenn die Mitgliedstaaten diese Möglichkeit in Anspruch nehmen, treffen sie die erforderlichen Vorkehrungen, um sicherzustellen, dass die als Steuerschuldner bestimmte Person in Übereinstimmung mit Artikel 22 ihrer Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nachkommt und die Steuer entrichtet.

...“

5 Die Erwägungsgründe 42 und 55 der Mehrwertsteuerrichtlinie lauten:

„(42) Die Mitgliedstaaten sollten in die Lage versetzt werden, in bestimmten Fällen den Erwerber von Gegenständen oder den Dienstleistungsempfänger als Steuerschuldner zu bestimmen. Dies würde es den Mitgliedstaaten erlauben, die Vorschriften zu vereinfachen und die Steuerhinterziehung und -umgehung in bestimmten Sektoren oder bei bestimmten Arten von Umsätzen zu bekämpfen.

...

(55) Um Steuerhinterziehungen zu verhindern, gleichzeitig aber die mit der Lieferung von Gold ab einem bestimmten Feingehalt verbundenen Finanzierungskosten zu verringern, ist es gerechtfertigt, den Mitgliedstaaten zu gestatten, den Erwerber als Steuerschuldner zu bestimmen.“

6 Art. 193 der Richtlinie bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199 ... von einer anderen Person geschuldet wird.“

7 Art. 198 Abs. 2 dieser Richtlinie sieht vor:

„Wird eine Lieferung von Goldmaterial oder Halbfertigerzeugnissen mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendsteln oder eine Lieferung von Anlagegold ... durch einen Steuerpflichtigen bewirkt ..., können die Mitgliedstaaten festlegen, dass die Steuer vom Erwerber geschuldet wird.“

8 Art. 199 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der steuerpflichtige Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet, an den folgende Umsätze bewirkt werden:

...

d) Lieferung von Gebrauchtmaterial, auch solchem, das in seinem unveränderten Zustand nicht zur Wiederverwendung geeignet ist, Schrott, von gewerblichen und nichtgewerblichen Abfallstoffen, recyclingfähigen Abfallstoffen und teilweise verarbeiteten Abfallstoffen, und gewissen in Anhang VI aufgeführten Gegenständen und Dienstleistungen;

...“

9 Anhang VI („Verzeichnis der in Artikel 199 Absatz 1 Buchstabe d genannten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen“) der Mehrwertsteuerrichtlinie ist wie folgt gefasst:

„1. Lieferung von Alteisen und Nichteisenabfällen, Schrott und Gebrauchtmaterial einschließlich Halberzeugnissen aus Verarbeitung, Herstellung oder Schmelzen von Eisen oder Nichteisenmetallen oder deren Legierungen;

2. Lieferung von Halberzeugnissen aus Eisen- und Nichteisenmetallen sowie Erbringung bestimmter damit verbundener Verarbeitungsleistungen;

3. Lieferung von Rückständen und anderen recyclingfähigen Materialien aus Eisen- und Nichteisenmetallen, Legierungen, Schlacke, Asche, Walzschlacke und metall- oder metalllegierungshaltigen gewerblichen Rückständen ...;

4. Lieferung von Alteisen und Altmetallen, sowie von Abfällen, Schnitzeln und Bruch ...;

5. Lieferung der in diesem Anhang genannten Stoffe, nachdem sie gereinigt, poliert, sortiert, geschnitten, fragmentiert, zusammengepresst oder zu Blöcken gegossen wurden;

...“

Dänisches Recht

10 Der dänische Gesetzgeber hat die in Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumte Möglichkeit, ein Verfahren der Verlagerung der Steuerschuld für bestimmte Goldlieferungen einzuführen, in Anspruch genommen. Zu diesem Zweck sieht § 46 Abs. 1 Nr. 4 des Momslov (Mehrwertsteuergesetz) vor:

„Die Steuer wird vom Steuerpflichtigen geschuldet, der im Inland Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt. Die Steuer wird jedoch vom Empfänger der Waren oder Dienstleistungen geschuldet, wenn:

...

4) der Empfänger ein inländisches registriertes Unternehmen ist, das ... zu besteuern des Anlagegold oder Gold als Rohmetall oder als Halbfertigerzeugnisse mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendsteln abnimmt.“

11 Dagegen hatte der dänische Gesetzgeber zum im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt die in Art. 199 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumte Möglichkeit, ein Verfahren der Verlagerung der Steuerschuld für bestimmte Lieferungen von Gebrauchtmaterial, Abfallstoffen und Schrott und gewisse damit verbundene Dienstleistungen einzuführen, nicht in Anspruch genommen.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

12 Envirotec ist eine im Handel mit Edelmetallen tätige Gesellschaft. Im vierten Quartal 2011 kaufte Envirotec mit 24 gesonderten Geschäften 24 Barren, die aus verschiedenen verschmolzenen Materialien bestanden und je nach Barren einen durchschnittlichen Goldgehalt von 500 bis 600 Tausendsteln hatten.

13 Envirotec kaufte diese Barren bei einer anderen dänischen Gesellschaft, der Dansk Metalopkøb ApS, die die Barren zusammengeschmolzen hatte. Sie bestanden u. a. aus altem Schmuck, Besteck, Uhren sowie Industrieabfällen.

14 Vor ihrem Kauf durch Envirotec wurden die Barren an die Remondis Argentia BV, eine Geschäftspartnerin von Envirotec mit Sitz in den Niederlanden, gesandt, die sie später von Envirotec erwerben sollte, um das in ihnen enthaltene Gold wiederzugewinnen, und die den Goldgehalt in den einzelnen Barren berechnete.

15 Envirotec zahlte für alle diese Geschäfte insgesamt Mehrwertsteuer in Höhe von 1 099 695 dänischen Kronen (DKK) (ca. 147 000 Euro) an Dansk Metalopkøb, wies diesen Betrag in ihrer Mehrwertsteuererklärung für das vierte Quartal 2011 aus und beanspruchte dessen Abzug als im Wege der Vorsteuer gezahlte Mehrwertsteuer. Dansk Metalopkøb führte keine Mehrwertsteuer an die Steuerverwaltung ab und wurde in der Folge wegen Mittellosigkeit liquidiert.

16 Am 7. März 2012 entschied die Steuerverwaltung, dass die Mehrwertsteuer, die Envirotec an Dansk Metalopkøb gezahlt hatte, nicht abgezogen werden könne, da die fraglichen Barren, die „Gold als Rohmetall oder als Halbfertigerzeugnisse mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendsteln“ seien, unter das Verfahren der Verlagerung der Steuerschuld nach § 46 Abs. 1 Nr. 4 des Mehrwertsteuergesetzes fielen.

17 Envirotec focht diesen Bescheid beim Landsskatteret (Nationale Steuerkommission, Dänemark) an, das den Bescheid mit Beschluss vom 24. Mai 2012 bestätigte. Envirotec erhob beim Helsingør Ret (Gericht Helsingør, Dänemark) Klage gegen diesen Beschluss, den das Gericht mit Urteil vom 25. Februar 2014 bestätigte.

18 Am 10. März 2014 legte Envirotec ein Rechtsmittel gegen dieses Urteil beim Østre Landsret (Berufungsgericht für die Region Ost, Dänemark) ein. Vor diesem beantragt sie, das Finanzministerium zu verurteilen, ihr 1 099 695 DKK (ca. 147 000 Euro) zuzüglich Zinsen zu zahlen. Zur Begründung ihres Antrags macht sie geltend, dass die in Rede stehenden Barren nicht unter Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie fielen, da es sich nicht um Enderzeugnisse der Kategorie Anlagegold noch um Gold als Rohware oder ein Halbfertigerzeugnis handele. Dagegen seien diese Barren von Art. 199 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie erfasst, der auf Schrott, einschließlich Goldschrott, anwendbar sei.

19 Das Finanzministerium beantragt, das Rechtsmittel zurückzuweisen, da die Barren in den Anwendungsbereich von Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie fielen. Insoweit sei zum einen maßgeblich, dass es sich nicht um Enderzeugnisse handele, und zum anderen, dass diese Vorschrift die auf Goldgeschäfte anwendbare *lex specialis* sei, während Art. 199 der Richtlinie eine Bestimmung für Metallschrott sei. Diese Auslegung werde durch das Ziel von Art. 198 Abs. 2 der Richtlinie gestützt, das darin bestehe, Steuerhinterziehungen zu bekämpfen. Die fraglichen Barren müssten daher als Gold oder als Golderzeugnisse angesehen werden, da es ihr Goldgehalt sei, der ihren Marktwert ausmache, und da sie dazu hergestellt worden seien, um das in ihnen enthaltene Gold weiterzuverkaufen.

20 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass weder aus dem Wortlaut von Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie noch aus dessen Vorgängerbestimmung oder den Erwägungsgründen der Richtlinie 98/80 oder den verschiedenen Sprachfassungen der genannten Vorschrift eindeutig hervorgehe, ob die Vorschrift auf Waren mit einem hohen Goldgehalt, wie die in Rede stehenden Barren, die nicht direkt Zwischenerzeugnisse bei der Herstellung von Enderzeugnissen seien, anwendbar seien.

21 Der Umstand, dass das Ziel dieses Artikels die Vorbeugung von Steuerhinterziehungen sei, spreche für eine weite Auslegung, wonach dieser Artikel außer auf Anlagegold und Rohgold auch auf Gold jeder Verarbeitung und jedes Herstellungsstadiums anwendbar sei, wenn der betroffene Gegenstand einen Goldgehalt von mindestens 325 Tausendsteln habe und wenn sein Wert allein auf der Grundlage des Wertes des in ihm enthaltenen Goldes festgesetzt werde. Es sei indessen auch möglich, eine enge Auslegung zugrunde zu legen, wonach die fragliche Bestimmung nur auf Gold anwendbar wäre, das sich in einem Stadium zwischen Rohgold und Enderzeugnis befinde. Eine derartige Auslegung ließe sich insbesondere damit stützen, dass Metallschrott unter Art. 199 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie falle.

22 Unter diesen Umständen hat das Østre Landsret (Berufungsgericht für die Region Ost) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind Barren, die in einer zufälligen groben Verschmelzung verschiedener verschrotteter goldhaltiger Metallgegenstände bestehen, von den Begriffen „Goldmaterial oder Halbfertigerzeugnisse“ im Sinne des Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfasst?

Dabei ist davon auszugehen, dass die Barren in einer zufälligen groben Verschmelzung verschiedener verschrotteter goldhaltiger Metallgegenstände bestanden und neben Gold auch organisches Material, z. B. Zähne, Gummi, PVC, und Metalle/Materialien, z. B. Kupfer, Zinn,

Nickel, Amalgam, Batteriereste mit Quecksilber und Blei samt diverse Giftstoffe usw., enthalten können. Es handelt sich also nicht um ein goldhaltiges Erzeugnis, das ein Zwischenerzeugnis bei der Herstellung eines Enderzeugnisses darstellt. Andererseits ist der Barren ein bearbeitetes Erzeugnis (eine Verschmelzung), das – als eine Form von Zwischenstadium – hergestellt wird, um das enthaltene Gold zu gewinnen. Die Barren haben einen Goldgehalt von durchschnittlich 500 bis 600 Tausendsteln und damit deutlich mehr als 325 Tausendsteln. Das Gold wird nach seiner Gewinnung zur Herstellung von (Gold-/goldhaltigen) Erzeugnissen verwendet.

Zur Beantwortung der Frage ist weiter davon auszugehen, dass die Barren nicht unmittelbar zur Herstellung anderer Erzeugnisse verwendet werden, sondern erst einer Behandlung unterzogen werden müssen, bei der Metalle abgeschieden und Nichtmetalle, gesundheitsschädliche Stoffe u. a. weggeschmolzen/ausgeschieden werden.

Zur Vorlagefrage

23 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er auf eine Lieferung von Barren wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anwendbar ist, die in einer zufälligen groben Verschmelzung von Schrott und verschiedenen goldhaltigen Metallgegenständen sowie verschiedenen anderen Metallen, Stoffen und Substanzen bestehen und die je nach Barren einen Goldgehalt von ca. 500 oder 600 Tausendsteln haben.

24 Nach Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten festlegen, dass die Steuer vom Erwerber geschuldet wird, wenn eine Lieferung von Goldmaterial oder Halbfertigerzeugnissen mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendsteln oder eine Lieferung von Anlagegold durch einen Steuerpflichtigen bewirkt wird. Wie sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, hat der dänische Gesetzgeber diese Möglichkeit in Anspruch genommen.

25 Im vorliegenden Fall ist zunächst darauf hinzuweisen, dass diese Vorschrift ihrem Wortlaut nach auf Enderzeugnisse mit Ausnahme von „Anlagegold“ nicht anwendbar ist. Unstreitig ist jedoch, dass dieser letztgenannte Begriff Waren wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Barren nicht erfassen kann.

26 Zudem erläutern weder Art. 198 der Mehrwertsteuerrichtlinie noch andere Bestimmungen dieser Richtlinie oder der Richtlinie 98/80, auf die Art. 198 Abs. 2 inhaltlich zurückgeht, was unter dem Begriff „Goldmaterial oder Halbfertigerzeugnisse mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendsteln“ zu verstehen ist.

27 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind bei der Auslegung einer Unionsvorschrift nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und das Ziel zu berücksichtigen, das mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt wird (Urteile vom 26. Januar 2012, ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, Rn. 26, und vom 19. Juli 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung). Ebenso sind Bedeutung und Tragweite von Begriffen, die das Unionsrecht nicht definiert, entsprechend ihrem üblichen Sinn im gewöhnlichen Sprachgebrauch und unter Berücksichtigung des Zusammenhangs, in dem sie verwendet werden, und der mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziele zu bestimmen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Dezember 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau, C-395/11, EU:C:2012:799, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Außerdem kann, wenn die verschiedenen Sprachfassungen voneinander abweichen, die Tragweite der betreffenden Vorschrift nicht auf der Grundlage einer ausschließlich am Wortlaut orientierten Auslegung beurteilt werden, sondern muss nach der allgemeinen Systematik und dem

Zweck der Regelung beurteilt werden, deren Teil die Vorschrift ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. März 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C?428/02, EU:C:2005:126, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 13. Juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C?125/12, EU:C:2013:392, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Was erstens den Wortlaut des Begriffs „Goldmaterial oder Halbfertigerzeugnisse mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendsteln“ angeht, ist, wie die Generalanwältin im Wesentlichen in den Nrn. 20 bis 23 sowie 26 bis 30, 57 und 63 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, zunächst festzustellen, dass der Begriff „Goldmaterial“ gemäß den Sprachfassungen von Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie Gold im Rohzustand, Gold als Metall oder jegliches zum Teil aus Gold bestehendes Material erfassen kann.

30 Wenn sodann der Begriff „Halbfertigerzeugnisse“ nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch bereits bearbeitete oder verarbeitete Waren erfasst, die jedoch noch weiter zu verarbeiten sind, lässt sich mit dem üblichen Sinn dieses Begriffs nicht in allen Sprachfassungen einheitlich bestimmen, auf welches konkrete Verarbeitungsstadium der fraglichen Waren abgestellt wird, mit Ausnahme dessen, dass es sich weder um Waren, die noch nie zuvor be- oder verarbeitet wurden, noch um Enderzeugnisse handelt.

31 Das in Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellte Erfordernis eines Feingehalts von mindestens 325 Tausendsteln kann sich schließlich seinem Wortlaut nach zumindest in einigen Sprachfassungen entweder auf „Goldmaterial oder Halbfertigerzeugnisse“ oder nur auf die in dieser Vorschrift genannten „Halbfertigerzeugnisse“ beziehen.

32 Demnach lässt sich allein anhand des Wortlauts von Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht bestimmen, ob und gegebenenfalls unter welchen Bedingungen Waren wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Barren in seinen Anwendungsbereich fallen.

33 Was zweitens den Zusammenhang betrifft, in dem Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie steht, ist darauf hinzuweisen, dass diese Vorschrift den Mitgliedstaaten erlaubt, in den von ihr erfassten Situationen eine Verlagerung der Steuerschuld einzuführen, wonach der steuerpflichtige Empfänger, an den die mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze bewirkt werden, die Mehrwertsteuer schuldet. Diese Vorschrift stellt damit eine Ausnahme von dem Grundsatz nach Art. 193 der Richtlinie dar, wonach der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, die Mehrwertsteuer schuldet. Sie ist daher eng auszulegen, dies darf jedoch nicht dazu führen, dass ihr ihre Wirksamkeit genommen wird (vgl. Urteile vom 13. Juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C?125/12, EU:C:2013:392, Rn. 23 und 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Ebenso wie Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie gibt auch Art. 199 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, eine Verlagerung der Steuerschuld auch für die in Anhang VI der Richtlinie aufgeführten Lieferungen von Gebrauchtmaterial, Abfallstoffen und Schrott einzuführen. Zu diesen Lieferungen gehören u. a. nach Nr. 5 dieses Anhangs „Lieferung[en] der in diesem Anhang genannten Stoffe, nachdem sie ... zu Blöcken gegossen wurden“. Dieser Anhang erfasst im Einzelnen in Nr. 1 die „Lieferung von Alteisen und Nichteisenabfällen, Schrott und Gebrauchtmaterial“, in Nr. 2 die „Lieferung von Halberzeugnissen aus Eisen- und Nichteisenmetallen“, in Nr. 3 die „Lieferung von Rückständen und anderen recyclingfähigen Materialien aus Eisen- und Nichteisenmetallen, Legierungen“ und in Nr. 4 die „Lieferung von Alteisen und Altmetallen sowie Abfällen, Schnitzeln und Bruch“. Wie sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, hatte der dänische Gesetzgeber zum im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt die in Art. 199 Abs. 1 Buchst. d eingeräumte Möglichkeit, ein Verfahren der Verlagerung der Steuerschuld für die in Anhang VI der Richtlinie aufgeführten Lieferungen von

Gebrauchtmaterial, Abfällen und Schrott einzuführen, jedoch nicht in Anspruch genommen.

35 Aus der Vorlageentscheidung geht ebenfalls hervor, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Barren, obschon sie je nach Fall einen Goldgehalt von 500 oder 600 Tausendsteln haben, aus verschiedenen Gebrauchtgegenständen sowie Schrott und Industrieabfällen verschmolzen werden, verschiedene Metalle und Materialien enthalten und in unverändertem Zustand nicht zur Verwendung geeignet sind, sondern vor jeder weiteren Verwendung ihrer Bestandteile einer Behandlung unterzogen werden müssen, mit der die Metalle von den nichtmetallischen Elementen getrennt und aus ihnen bestimmte Substanzen gewonnen werden können.

36 Hierauf beruft sich Envirotec, um die Schlussfolgerung zu ziehen, dass Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf diese Barren nicht anwendbar sei und dass das Verfahren der Verlagerung der Steuerschuld somit auf die Lieferungen dieser Waren nicht anwendbar sei, weil es sich um Abfallstoffe nach Art. 199 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie handele.

37 Es ist festzustellen, dass angesichts des Wortlauts dieser Vorschriften nicht ausgeschlossen werden kann, dass Waren wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Barren als Barren aus einer Verschmelzung von verschiedenen Abfallstoffen, Schrott, nichteisenhaltigen Gebrauchtmetallen sowie recyclingfähigen Materialien aus diesen Metallen unter Art. 199 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen können.

38 Nichts in der Mehrwertsteuerrichtlinie deutet jedoch darauf hin, dass das Verfahren der Verlagerung der Steuerschuld nach Art. 199 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie notwendigerweise das in Art. 198 Abs. 2 vorgesehene Verfahren ausschließt, da letztere Vorschrift insoweit als eine *lex specialis* aufgefasst werden kann, die sich auf spezifische Waren bezieht, die von ihren Begriffen erfasst werden.

39 Es ist somit festzustellen, dass der Zusammenhang, in dem Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie steht, es nicht erlaubt, den Anwendungsbereich dieser Vorschrift mit Gewissheit zu bestimmen. Daher bedarf es drittens der Untersuchung des mit ihr verfolgten Ziels.

40 Hierzu ergibt sich aus dem 42. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass die Verfahren der Verlagerung der Steuerschuld, in Bezug auf welche die Mitgliedstaaten die Wahl haben, ob sie sie in bestimmten Sektoren oder bei bestimmten Arten von Umsätzen einführen, die Regeln vereinfachen und die Steuerhinterziehung und -umgehung bekämpfen sollen. Dasselbe Ziel kommt im 55. Erwägungsgrund zum Ausdruck, der den achten Erwägungsgrund der Richtlinie 98/80 aufgreift und dem zufolge es, „[u]m Steuerhinterziehungen zu verhindern, gleichzeitig aber die mit der Lieferung von Gold ab einem bestimmten Feingehalt verbundenen Finanzierungskosten zu verringern, ... gerechtfertigt [ist], den Mitgliedstaaten zu gestatten, den Erwerber als Steuerschuldner zu bestimmen“.

41 Wie die Generalanwältin im Wesentlichen in den Nrn. 49 und 50 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist das, was das Risiko eines Mehrwertsteuerbetrugs erhöht und folglich die Anwendung eines Verfahrens der Verlagerung der Steuerschuld auf Lieferungen bestimmter Waren, u. a. Gold, rechtfertigt, der im Verhältnis zur Größe der Waren, aufgrund deren sie leicht transportierbar sind, hohe Marktwert. Beim Handel mit Gold ist es, da es sich nicht um ein Enderzeugnis wie ein Schmuckstück handelt, der Goldgehalt der betreffenden Ware, die ihren Wert bestimmt. Somit ist das Risiko eines Mehrwertsteuerbetrugs umso größer, je höher der Goldgehalt dieser Ware ist.

42 Daraus folgt, dass unter Berücksichtigung des vom Unionsgesetzgeber verfolgten Hauptziels der Grad des Goldfeingehalts der betreffenden Ware maßgeblich ist, um zu

bestimmen, ob eine Lieferung von Goldmaterial oder Halbfertigerzeugnissen, die kein Enderzeugnis darstellt, unter Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt.

43 Im Übrigen ist festzustellen, dass die Zugrundelegung einer Auslegung von Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach diese Vorschrift, wenn ein Mitgliedstaat sie umgesetzt hat, gleichwohl nicht auf Barren anwendbar wäre, die einen Feingehalt von mindestens 325 Tausendsteln haben, die vollständige Verwirklichung dieses vom Unionsgesetzgeber spezifisch im Hinblick auf die Besonderheiten eines solchen Edelmetalls verfolgten Ziels der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs beeinträchtigen könnte. Das Vorstehende greift indessen nicht der Frage vor, ob aus „Abfällen“ oder „Gebrauchtmaterial“ zusammengesetzte Barren, wenn sie einen Feingehalt von weniger als 325 Tausendsteln haben, unter die Verlagerung der Steuerschuld nach Art. 199 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie fallen können, sofern in einem Mitgliedstaat ein entsprechendes Verfahren eingeführt wurde.

44 Für die Beantwortung der Vorlagefrage ist es schließlich nicht erforderlich, zu bestimmen, ob Waren wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Barren unter den Begriff „Goldmaterial“ oder unter den Begriff „Halbfertigerzeugnisse“ im Sinne von Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen.

45 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 198 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er auf eine Lieferung von Barren wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die in einer zufälligen groben Verschmelzung von Schrott und verschiedenen goldhaltigen Metallgegenständen sowie verschiedenen anderen Metallen, Stoffen und Substanzen bestehen und die je nach Barren einen Goldgehalt von ca. 500 oder 600 Tausendsteln haben, anwendbar ist.

Kosten

46 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem 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 (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

Art. 198 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er auf eine Lieferung von Barren wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die in einer zufälligen groben Verschmelzung von Schrott und verschiedenen goldhaltigen Metallgegenständen sowie verschiedenen anderen Metallen, Stoffen und Substanzen bestehen und die je nach Barren einen Goldgehalt von ca. 500 oder 600 Tausendsteln haben, anwendbar ist.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Dänisch.