

4. Teil: Vorrechte des ERIC

Ziel dieses 4. Teiles ist es, Art und Umfang der Vorrechte darzustellen, welches dem ERIC ab seiner Gründung als internationale Organisation bzw. Einrichtung zu gewähren sind. Spezifisch zu klären ist, ob auch die beteiligten Staaten selbst aufgrund ihrer Rolle als Mitglieder eines ERICs im Zusammenhang mit Sachleistungen Befreiung von der Mehrwertsteuer beanspruchen können. Dazu unter A.

Weiter zu beleuchten ist die Befreiung von den Verbrauchssteuern, dazu unter B. sowie die Erleichterungen bei der Vergabe. Dazu unter C.

A. Befreiung von der Mehrwertsteuer, Einfuhrumsatzsteuer und Verbrauchssteuer

Wie gesehen⁹¹⁸, war es Intention des EU-Verordnungsgebers, ERICs mit bestimmten Vorrechten auszustatten, die üblicherweise völkerrechtsfähigen internationalen Organisationen vorbehalten sind.

§ 1 Einschlägige Regelungen und Rechtsgrundlagen

Die Befreiung des ERICs von der Mehrwertsteuer⁹¹⁹ und der Einfuhrumsatzsteuer richtet sich gemäß Art. 5 Abs. 1 d) ERIC-VO nach Art. 143 g) und Art. 151 Abs. 1 b) MwStRL.

Da es sich bei der MwStRL um eine – grundsätzlich nicht unmittelbar anwendbare – Richtlinie handelt, bedarf es zudem jeweils einer nationalen Umsetzung. Die eigentliche Rechtsgrundlage für die Befreiung bzw. Erstattung findet sich im Umsatzsteuergesetz (nachfolgend: UStG).⁹²⁰

918 Siehe dazu oben, 2. Teil, A.

919 Das deutsche Recht kennt nur den Begriff der Umsatzsteuer.

920 Zur Umsetzung in das deutsche Recht unten, 5. Teil, B. § 2 II.1.

Unmittelbare Anwendung findet hingegen die zur MwStRL erlassene Durchführungsverordnung (MwStVO).⁹²¹ Diese enthält in Art. 50, 51 eine Zusammenfassung der Bedingungen, unter denen das ERIC von der Mehrwertsteuer befreit werden kann.⁹²²

921 Verordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 77 S.1, v. 15. März 2011.

922 Artikel 50

(1) Um als internationale Einrichtung für die Anwendung des Artikels 143 Absatz 1 Buchstabe g und des Artikels 151 Absatz 1 Unterabsatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG anerkannt werden zu können, muss eine Einrichtung, die als Konsortium für eine europäische Forschungsinfrastruktur (ERIC) im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 723/2009 des Rates vom 25. Juni 2009 über den gemeinschaftlichen Rechtsrahmen für ein Konsortium für eine europäische Forschungsinfrastruktur (ERIC) (1) gegründet werden soll, alle nachfolgenden Voraussetzungen erfüllen:

a) sie besitzt eine eigene Rechtspersönlichkeit und ist voll rechtsfähig;

b) sie wurde auf der Grundlage des Rechts der Europäischen Union errichtet und unterliegt diesem;

c) sie hat Mitgliedstaaten als Mitglieder und darf Drittländer und zwischenstaatliche Organisationen als Mitglieder einschließen, jedoch keine privaten Einrichtungen;

d) sie hat besondere und legitime Ziele, die gemeinsam verfolgt werden und im Wesentlichen nicht wirtschaftlicher Natur sind.

(2) Die in Artikel 143 Absatz 1 Buchstabe g und Artikel 151 Absatz 1 Unterabsatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG vorgesehene Steuerbefreiung ist auf eine ERIC im Sinne des Absatzes 1 anwendbar, wenn diese vom Aufnahmemitgliedstaat als internationale Einrichtung anerkannt wird.

Die Grenzen und Voraussetzungen dieser Steuerbefreiung werden in einem Abkommen zwischen den Mitgliedern der ERIC gemäß Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe d der Verordnung (EG) Nr. 723/2009 festgelegt. Bei Gegenständen, die nicht aus dem Mitgliedstaat versandt oder befördert werden, in dem ihre Lieferung bewirkt wird, und bei Dienstleistungen kann die Steuerbefreiung entsprechend Artikel 151 Absatz 2 der Richtlinie 2006/112/EG im Wege der Mehrwertsteuererstattung erfolgen.

Artikel 51

(1) Ist der Empfänger eines Gegenstands oder einer Dienstleistung innerhalb der Gemeinschaft, aber nicht in dem Mitgliedstaat der Lieferung oder Dienstleistung ansässig, so dient die Bescheinigung über die Befreiung von der Mehrwertsteuer und/ oder der Verbrauchsteuer nach dem Muster in Anhang II dieser Verordnung entsprechend den Erläuterungen im Anhang zu dieser Bescheinigung als Bestätigung dafür, dass der Umsatz nach Artikel 151 der Richtlinie 2006/112/EG von der Steuer befreit werden kann.

Bei Verwendung der Bescheinigung kann der Mitgliedstaat, in dem der Empfänger eines Gegenstands oder einer Dienstleistung ansässig ist, entscheiden, ob er eine gemeinsame Bescheinigung für Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuer oder zwei getrennte Bescheinigungen verwendet.

(2) Die in Absatz 1 genannte Bescheinigung wird von den zuständigen Behörden des Aufnahmemitgliedstaats mit einem Dienststempelabdruck versehen. Sind die Ge-

Diese Regelungen fassen den, im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuerbefreiung relevanten Inhalt der ERIC-VO zusammen und verbinden diesen mit einzelnen Modalitäten, wie Regelungen der Art der Befreiung und Nachweispflichten. Begünstigter ist nach Art. 50 der Verordnung nur das ERIC selbst.⁹²³

§ 2 Verpflichtete im Sinne der MwStRL

I. Mitgliedstaaten

Art. 143 g) und Art. 151 Abs. 1 b) MwStRL verpflichten „die Mitgliedstaaten.“ Durch die Verknüpfung dieser Regelung über Art. 5 Abs. 1 d) ERIC-VO mit dem ERIC führt dies dazu, dass auch Mitgliedstaaten, die ggf. nicht an dem jeweiligen ERIC teilnehmen, dieses steuerrechtlich begünstigen müssen – eine Wirkung, die sogar über die Rechtsfolgen zwischenstaatlicher Abkommen über die Schaffung völkerrechtsfähiger internationaler Organisationen hinausgeht.⁹²⁴

II. Keine Bindungswirkung gegenüber Nicht-Mitgliedstaaten

Daraus folgt aber auch, dass die Regelungen für Staaten, die nicht Mitgliedstaaten der Union sind, also assoziierte Länder oder andere Drittländer, nicht anwendbar sind, diese also nicht wirksam binden können.

genstände oder Dienstleistungen jedoch für amtliche Zwecke bestimmt, so können die Mitgliedstaaten bei Vorliegen von ihnen festzulegender Voraussetzungen auf die Anbringung des Dienststempelabdrucks verzichten. Diese Freistellung kann im Falle von Missbrauch widerrufen werden.

Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission mit, welche Kontaktstelle zur Angabe der für das Abstempeln der Bescheinigung zuständigen Dienststellen benannt wurde und in welchem Umfang sie auf das Abstempeln der Bescheinigung verzichten. Die Kommission gibt diese Information an die anderen Mitgliedstaaten weiter.

(3) Wendet der Mitgliedstaat der Lieferung oder Dienstleistung die direkte Befreiung an, so erhält der Lieferer oder Dienstleistungserbringer die in Absatz 1 genannte Bescheinigung vom Empfänger der Lieferung oder Dienstleistung und nimmt sie in seine Buchführung auf. Wird die Befreiung nach Artikel 151 Absatz 2 der Richtlinie 2006/112/EG im Wege der Mehrwertsteuererstattung gewährt, so ist die Bescheinigung dem in dem betreffenden Mitgliedstaat gestellten Erstattungsantrag beizufügen.

923 Zur Frage der Möglichkeit der Mitgliederbefreiung unten, 4. Teil, A. § 5.

924 Zur Einordnung des ERIC als internationale Einrichtung im Sinne des Steuerrechts siehe auch oben, 3. Teil, C. § 1 II. 4. c).

Daher müssen Steuerbefreiungen in diesen Ländern auf einer, von der MwStRL losgelösten nationalen Grundlage erfolgen.⁹²⁵

§ 3 Inhalt im Überblick

Nachfolgend werden die in den einschlägigen Regelungen der MwStRL, zu deren Umsetzung alle Mitgliedstaaten gemäß Art. 288 Abs. 3 AEUV verpflichtet sind, im Überblick dargestellt. Die genaue Ausgestaltung in Deutschland wird schwerpunktmäßig im 5. Teil behandelt.⁹²⁶

I. Regelungen

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer

1. die *Einfuhr von Gegenständen* (Art. 143 g) MwStRL) durch die Internationale Einrichtung und deren Angehörige
2. die *Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen* (Art. 151 Abs. 1 b) MwStRL), die für die Internationale Einrichtung und deren Angehörige bestimmt sind.

Gemäß Art. 151 Abs. 2 MwStRL steht es den Mitgliedstaaten frei, bei Lieferungen, die den Mitgliedstaat, in dem die Leistung bewirkt wird, nicht verlassen und bei Dienstleistungen, anstelle der Befreiung, eine Erstattung der Mehrwertsteuer vorzusehen.⁹²⁷

II. Anwendungsfälle

1. Art. 151 Abs. 1 b) iVm Abs. 2 MwStRL

- a) Ein ERIC mit Sitz in Deutschland beauftragt einen Dienstleister, der im Inland ansässig ist. Für die angefallene Umsatzsteuer kann das ERIC gemäß § 26 Abs. 4 S. 1 UStG iVm Art. 50 MwStVO, welche Art. 151 Abs. 1 b) i.V.m. Abs. 2 MwStRL umsetzen, Erstattung/ Vergütung verlangen.⁹²⁸

925 So werden beispielweise in Norwegen ansässige ERICs auf Grundlage des norwegischen Mehrwertsteuergesetzes Nr. 58, § 10-3 von Juni 2009 befreit; vgl. etwa Art. 21 Abs. 3 der CESSDA-ERIC Satzung; siehe dazu oben FN 18.

926 Dazu unten, 5. Teil, B. § 2 II. 1.

927 So das Verfahren in Deutschland. Dazu unten, 5. Teil, B. § 2 II. 1. a) bb).

- b) Leistungen⁹²⁹, die in einem anderen Mitgliedstaat für ein in Deutschland ansässiges ERIC erbracht werden, können gemäß Art. 151 Abs. 1 b) MwStStRL iVm Art. 51 MwStVO (in Deutschland gemäß § 26 Abs. 4 S. 2 UStG) von der ausländischen Mehrwertsteuer freigestellt werden.⁹³⁰
- c) Ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges ERIC kann gemäß § 26 Abs. 4 S. 3 UStG, der auf Art. 26 Abs. 4 S. 1, 2 UStG verweist und in entsprechender Anwendung der Nachweispflicht nach § 4 Nr 7 S. 5 UStG Befreiung von der Umsatzsteuer verlangen. Verlässt die Leistung das Inland nicht, so kann das ERIC gemäß § Art. 51 Abs. 3 MwStVO für bereits geleistete Umsatzsteuer Erstattung/ Vergütung verlangen.⁹³¹

2. Art. 143 g) MwStStRL

Leistungen, die in einem Drittland gegenüber einem in Deutschland ansässigen ERIC erbracht werden, können in Umsetzung des Art.143 g) MwStStRL gemäß § 5 Abs.2 Nr.6 UStG von der grundsätzlich nach Art.2 Abs.1 d) MwStStRL anfallenden Einfuhrumsatzsteuer befreit werden.⁹³²

§ 4 Ausgestaltung und Umfang der Befreiung

I. Umsetzung des Art. 5 Abs. 1 d) S. 2 ERIC-VO

1. Separate Vereinbarung oder integraler Bestandteil der Satzung

Gemäß Art. 5 Abs. 1 d) S. 2 ERIC-VO sollen die Grenzen und Bedingungen der Befreiung in einer Vereinbarung zwischen den Mitgliedern des ERIC festgelegt werden. Dieser Verpflichtung können die Mitglieder der ERICs entweder im Wege eines separaten Abkommens nachkommen oder aber durch eine Steuerklausel als Bestandteil der jeweiligen ERIC Satzung. Von

928 FN 931.

929 Umfasst sind hier und nachfolgend jeweils: „Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen.“

930 Dazu unten, 5. Teil, B. § 2 II. 1. a) bb).

931 Zuständig für alle Anträge auf Befreiung von der Umsatzsteuer oder deren Vergütung ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) als nachgeordnete Behörde des Bundesministeriums der Finanzen (BMF).

932 Der Antrag ist an die Zollbehörde zu richten.

letzterer Variante haben in der Praxis bislang alle existierenden ERICs Gebrauch gemacht.⁹³³

2. Zwingende Bedingung

Bei Art. 5 Abs. 1 d) S. 2 ERIC-VO handelt es sich, wie gesehen⁹³⁴, um eine zwingende Bedingung, d.h. die Mitgliedstaaten oder das ERIC können nicht auf die Befreiung verzichten, beispielsweise, wenn sie meinen, dass diese in der Praxis keinerlei Relevanz für das ERIC haben wird. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Art. 143 g) und Art. 151 Abs. 1 b) MwStRL, auf den Art. 5 Abs. 1 d) ERIC-VO verweist.

II. Steuerklausel in der Satzung

Ganz überwiegend haben sich die bisherigen ERICs zunächst an der Steuerklausel orientiert, die für das erste ERIC (SHARE-ERIC⁹³⁵) geregelt worden ist: Diese Musterklausel ist vor allem durch folgende Merkmale gekennzeichnet: Die Anlehnung an Art. 143 g) und Art. 151 Abs. 1 b) der MwStRL, die Befreiung nur für solche Lieferungen und Leistungen, die für den offiziellen Gebrauch des ERICs bestimmt sind und eine bestimmte Mindesthöhe des Rechnungs- bzw. Steuerbetrages. Beschaffungen einzelner Mitglieder des ERICs sind ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen. Die Befreiung darf nicht zu einer Verzerrung des Wettbewerbs führen.

Beispiel SHARE-ERIC:

Art. 15 (4) SHARE-ERIC Satzung

Steuerbefreiungen auf der Grundlage von Artikel 143 Absatz 1 Buchstabe g und Artikel 151 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG sowie in Übereinstimmung mit den Artikeln 50 und 51 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates gelten für den Erwerb von Waren und Dienstleistungen, die für die offizielle Verwendung durch das SHARE-ERIC bestimmt sind und die von ihm beschafft und bezahlt werden, und bei denen der zu erstattende Mehrwertsteuerbetrag den Gesamtwert

933 Siehe dazu auch oben, 3. Teil, A. § 1 IV. und § 2 V.

934 Dazu oben bei der Erklärung des Sitzlandes als Gründungsvoraussetzung, 3. Teil, A. § 2 V.

935 FN 3.

von 25 EUR je Rechnung übersteigt. Diese Befreiungen gelten nicht für Beschaffungsmaßnahmen einzelner Mitglieder.
Die Durchführung des ersten Unterabsatzes darf jedoch den Wettbewerb nicht verfälschen.⁹³⁶

§ 5 Berechtigte

I. Internationale Einrichtung und deren Angehörige

1. Auftreten des Begriffs des „Angehörigen“

Desweiteren ist der Frage nachzugehen, wer berechtigter Antragsteller der Mehrwertsteuerbefreiung sein kann:

Die einschlägigen Regelungen der MwStRL sehen vor, dass neben der internationalen Einrichtung selbst auch deren „Angehörige“ berechtigte Antragsteller sind:

Art. 143 g) MwStRL

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

g) die Einfuhr von Gegenständen durch internationale Einrichtungen, die von den Behörden des Aufnahmemitgliedstaats als solche anerkannt sind, sowie durch Angehörige dieser Einrichtungen, und zwar in den Grenzen und zu den Bedingungen, die in den internationalen Übereinkommen über die Gründung dieser Einrichtungen oder in den Abkommen über ihren Sitz festgelegt sind;

Art. 151 Abs. 1 b) MwStRL

b) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die für nicht unter Buchstabe aa genannte internationale Einrichtungen, die vom Aufnahmemitgliedstaat als solche anerkannt sind, sowie für die Angehörigen dieser Einrichtungen bestimmt sind, und zwar in den Grenzen und zu den Bedingungen, die in den internationalen Übereinkommen über die Gründung dieser Einrichtungen oder in den Abkommen über ihren Sitz festgelegt sind;⁹³⁷

936 FN 3; dort S. 9.

937 Die Originalartikel enthalten keine Hervorhebungen.

2. Streitpunkt

Die Thematik, wer im Anwendungsbereich der ERIC-VO „Angehöriger“ der Einrichtung ist, ist auf politischer Ebene höchst umstritten.⁹³⁸ Dabei kann wohl davon ausgegangen werden, dass die Frage im Entstehungsprozess der ERIC-VO schlichtweg nicht gesehen worden ist. Ausgangspunkt der unterschiedlichen Ansichten, ist die Frage, wer mit dem Begriff „Angehöriger“, in der englischen Version „member“, gemeint sein kann. Dabei ist weniger relevant, ob der englische Begriff „member“ durch das deutsche Wort „Angehöriger“ oder durch das Wort „Mitglied“ zu übersetzen ist.⁹³⁹ Wesentlich entscheidender ist die Frage, ob man den Begriff „member“ im Sinne der MwStRL mit dem „member“ Begriff im Sinne der ERIC-VO gleichsetzen kann/ muss, mit dem Ergebnis, dass neben dem ERIC selbst auch die Mitglieder des ERICs von der Mehrwertsteuer befreit werden könnten/ müssten.

II. Politische Relevanz der Frage, wer „Angehöriger“ ist bei Erbringung von Sachleistungen

Die politische Brisanz der Frage ergibt sich aus möglichen Konsequenzen im Zusammenhang mit sogenannten Sachleistungen an das ERIC.

1. Interesse an der Erbringung von Sachleistungen

Wurden und werden internationale Organisationen üblicherweise von deren Mitgliedern durch monetäre Beiträge finanziert, so gibt es gerade im Forschungsbereich insbesondere in der Aufbauphase ein zunehmendes Interesse an einer Erbringung von Sachleistungen („in-kind contributions“).⁹⁴⁰ Dabei kann es sich beispielsweise um ein zu fertigendes Bauteil für ein physikalisches Gerät handeln. Wegen der vorteilhaften Wirkung

938 Der in die Steuerklausel von SHARE-ERIC eingefügte Satz: „Diese Befreiungen gelten nicht für Beschaffungsmaßnahmen einzelner Mitglieder.“ war zunächst anstandslos akzeptiert worden, obgleich damit die MwStRL ihrem Umfang nach eingeschränkt wird. Siehe oben, 4. Teil, A. § 4 II.

939 Zur Uneinheitlichkeit der Bezeichnungen im Bereich von Internationalen Organisationen vgl. *Schader*, A. II. 3., S. 38f.

940 Beispiel: Europäische Spallationsquelle ERIC: <https://europeanspallationsource.se/in-kind-contributions>. Siehe auch FN 13.

auf nationaler Ebene (insb. auf nationale Forschungseinrichtungen sowie die heimische Industrie) ist es für die beteiligten Staaten üblicherweise einfacher, anstelle von *Cash*-Beiträgen, Sachleistungen zu erbringen. Auch das ERIC kann daher ein Interesse an Sachleistungen haben: zum einen erhöht sich durch diese Möglichkeit die Bereitschaft der Mitglieder Beiträge zu leisten; zum anderen stellen die beteiligten Staaten durch Erbringung von Sachleistungen gerade im Forschungs- und Entwicklungsbereich auch ihr *know-how* zur Verfügung und entwickeln dieses weiter. Wegen dieser positiven Wirkung auf die Forschungsinfrastrukturen werden diese auch von Rat und Kommission befürwortet.⁹⁴¹

2. Steuerliche Behandlung von Sachleistungen auf nationaler Ebene

Die steuerliche Behandlung dieser Sachleistungen auf nationaler Ebene kann von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat sehr unterschiedlich sein: einige Staaten nehmen den Forschungsbereich gänzlich von der Besteuerung aus, andere tun dies in unterschiedlichem Umfang, z.B. über die (teilweise) Anerkennung eines Unternehmerstatus von Forschungseinrichtungen. Schließlich gibt es auch Staaten, die keinerlei steuerliche Entlastung für nationale Forschungseinrichtungen vorsehen. Gerade Beteiligte, die in solchen Staaten ansässig sind, haben daher potenziell ein Interesse daran, die dem ERIC eingeräumten Privilegien auch auf die beteiligten nationalen Forschungseinrichtungen durchstrahlen zu lassen. Die unterschiedliche Behandlung der Mehrwertsteuerbefreiung war bereits Thema einer EU-Konultation.⁹⁴²

3. Vertretene Auffassungen in den Mitgliedstaaten und der Kommission

Die politische Debatte um die Frage, wer „Angehöriger“ im Sinne der MwStRL im Zusammenhang mit einem ERIC ist, ist bei den Vorbereitungen des ersten, nunmehr in Italien ansässigen ERIC aufgetreten: CERIC-ERIC.⁹⁴³

941 So zum Beispiel: Schlussfolgerungen des Rates zum neuen Europäischen Forschungsraum, vom 1. Dezember 2020, (13567/20), dort: Punkt 21 iii, S. 14.

942 https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultation/s/vat-legislation-public-bodies-tax-exemptions-public-interest_en.

Die Kommission (Generaldirektion Steuern, nachfolgend: GD TAXUD) hat folgender Steuerklausel schließlich zugestimmt:

Art. 7 Abs. 5 CERIC-ERIC Satzung

Befreiungen von der Mehrwertsteuer, von Verbrauchsteuern und sonstigen Steuern auf der Grundlage der Richtlinie 2006/112/EG des Rates (Artikel 143 Absatz 1 Buchstabe g und Artikel 151 Absatz 1 Buchstabe b) und im Einklang mit der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates (Artikel 50 und 51) sowie auf der Grundlage der Richtlinie 2008/118/EG des Rates (Artikel 12) gelten nur für vom ERIC CERIC getätigte Käufe sowie für Käufe der einzelnen Mitglieder in unmittelbarem Zusammenhang mit dem ERIC CERIC und ausschließlich für die offizielle Verwendung durch das ERIC CERIC, sofern der entsprechende Kauf ausschließlich für die nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten des ERIC CERIC und im Einklang mit diesen Tätigkeiten getätigt wird. Mehrwertsteuerbefreiungen sind auf Käufe im Wert von über 300 EUR beschränkt.⁹⁴⁴

Die Bundesrepublik Deutschland und weitere Mitgliedstaaten haben sich zunächst gegen die Möglichkeit ausgesprochen, neben dem ERIC weitere individuelle Mitglieder zu befreien. Die beiden in Deutschland ansässigen ERICs sehen eine solche Möglichkeit weiterhin nicht vor.⁹⁴⁵

III. Vereinbarkeit mit der MwStRL

Gemäß Art. 5 Abs. 1 d) Satz 2 ERIC-VO obliegt es grundsätzlich den beteiligten Mitgliedern eines ERICs, eine Einigung über die Grenzen und Bedingungen der Mehrwertsteuerbefreiung in dem jeweiligen ERIC zu erzielen. Diese Einigung muss jedoch mit der MwStRL in Einklang zu bringen sein. Dabei darf sie deren Wirkungsbereich nicht einschränken.

Klärungsbedürftig ist daher, ob „Angehörige“ im Sinne der MwStRL in Verbindung mit der ERIC-VO die Mitglieder (und/oder deren vertretenen Körperschaften nach Art. 9 Abs. 4 ERIC-VO) des ERIC sein können mit der Folge, dass Leistungen an diese – ebenso wie die an das ERIC selbst – unter bestimmten weiteren Voraussetzungen von der Mehrwertsteuer zu befreien sind.

943 FN 10.

944 Originalartikel enthält keine Hervorhebungen.

945 FN 3 und 21. Siehe zudem oben, 4. Teil, A. § 4 II unter Hinweis auf Art. 15 (4) der SHARE-ERIC Satzung.

Alternativ käme in Betracht, unter „Angehörigen“ die Beschäftigten/Bediensteten der Einrichtung zu verstehen.⁹⁴⁶

1. Wortlaut

Zunächst ist dabei auf den Wortlaut der MwStRL einzugehen. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass es eine Vielzahl von Sprachfassungen gibt, die bei Unklarheiten in die Auslegung miteinzubeziehen sind.⁹⁴⁷ Wiederum ist mit Blick auf das Erfordernis der einheitlichen Geltung des Unionsrecht im Zweifel von einer autonomen Auslegung der Rechtsbegriffe auszugehen, wie sie der EuGH im Rahmen des Art. 267 AEUV bei der Auslegung der Verträge praktiziert.⁹⁴⁸

a) „Member“ im Sinne von „Mitgliedstaaten“

In der englischen Sprachfassung⁹⁴⁹ der MwStRL wird das Wort „*member*“ verwendet. „*Member*“ wird üblicherweise mit dem Wort „Mitglied“ ins Deutsche übersetzt, wenn gleich es auch „Angehöriger“ bedeuten kann.⁹⁵⁰

Dafür, dass mit dem Wort „*member*“ nicht etwa die Beschäftigten der Organisation gemeint sind, lässt sich anführen, dass in der englischen Fassung der MwStRL an mehreren Stellen das Wort „*staff*“ (= Beschäftigte) verwendet wird⁹⁵¹, es mithin innerhalb der Richtlinie bekannt ist und dort auch eine eigenständige Bedeutung hat. Es kann somit nicht zwingend davon ausgegangen werden kann, dass mit „*member*“ eigentlich „*staff member*“ (= Beschäftigter) gemeint sein sollte. Unstrittig ist aber, dass es sich bei den Mitgliedern eines ERICs um solche im Sinne des Art. 9 Abs. 1 ERIC-VO handeln muss, also mithin um Staaten oder zwischenstaatliche Organisationen.⁹⁵²

946 So das übliche Verständnis beispielsweise bei Botschaften und konsularischen Vertretungen. Vgl. § 1 Wiener Übereinkommen vom 18. April 1961 über diplomatische Beziehungen WÜD).

947 *Berger/Kindl/Wakounig*, I.2.1, S. 10.

948 *Kaufmann*, in: Dausen/Ludwig, P II. Vorabentscheidungsverfahren, Rn. 63.

949 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=DE>.

950 <https://dict.leo.org/englisch-deutsch/member>.

951 Vgl. Art. 16, 22, 26 Abs. 1 a), b), Art. 56 Abs. 1 f), Art. 132 Abs. 1 k), Art. 143 i) und Art. 151 Abs. 1 c), d) und e), Art. 199 Abs. 1 b) MwStRL.

b) „Member“ im Sinne von „Angehörige“

Hingegen legt die deutsche Sprachfassung der MwStRL, die den Terminus „Angehörige“ verwendet, den Schluss nahe, dass damit die Beschäftigten/Bediensteten (ggf. mit deren Familien) der Einrichtung gemeint sind. Angehörige/r ist im üblichen Sprachgebrauch eine Person, die dem engsten Familienkreis oder aber einer bestimmten beruflichen Gruppe angehört.⁹⁵³

Im Sinne individueller Personen findet der Begriff sich auch im Anhang⁹⁵⁴ der MwStRL: „ (...) Angehörige freier Berufe.“ Auch hier wird der Begriff im Englischen durch „member“ übersetzt: „other members of the liberal professions.“

Aufschlussreich ist auch die Wortwahl in der deutschen Fassung des EU-weit einheitlichen MwSt.-Erstattungsformulars.⁹⁵⁵ Diesem zufolge sind antragsberechtigt u.a. die „Bediensteten einer internationalen Organisation.“ Dies kann als Indiz dafür gewertet werden, dass es tatsächlich die Beschäftigten (= Bediensteten) der Einrichtung sind, die ggf. eine Befreiung von der Mehrwertsteuer beantragen können.⁹⁵⁶ Für eine Antragsberechtigung von Beschäftigten der Einrichtung spricht zudem die Wortwahl in der englischen Sprachfassung des Formulars, die hier den Begriff „staff member“ verwendet.

c) Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis lässt sich festhalten, dass die Wortwahl nicht einheitlich und teils verwirrend ist, vieles aber auf eine, den Bediensteten/Beschäftigten der Einrichtung zu ermöglichende Befreiung hindeutet.

952 Wenngleich letztlich die vertretenden Körperschaften im Sinne des Art. 9 Abs. 4 ERIC-VO antragsberechtigt sein sollen. Dazu unten, 4. Teil, A. § 5 IV. 2.

953 <https://www.duden.de/rechtschreibung/Angehoeeriger>.

954 Anhang X Teil B (2).

955 Bescheinigung über die Befreiung von der Mehrwertsteuer und/oder der Verbrauchssteuer Richtlinie 2006/112/EG Artikel 151 und Richtlinie 2008/118/EG Artikel 13.

956 In diesem Sinne auch *Reiß/Kraeusel/Langer*, Art. 146-153, Rz. 43 „Unter die Begünstigung fallen ausschließlich Umsätze an die begünstigten Einrichtungen selbst und die Bediensteten dieser Einrichtungen. Auch hier ist eine obligatorische Befreiung nicht vorgesehen. Im Inland ansässige Bedienstete sollten ebenso wie bei den Diplomaten von der Begünstigung ausgeschlossen werden. [...]“

2. Entstehungsgeschichte der steuerrechtlichen Regelungen

Weiterhin in Betracht zu ziehen ist die historische Auslegung.⁹⁵⁷

a) Inkrafttreten der MwStStRL vor der ERIC-VO

Die derzeit gültige MwStStRL⁹⁵⁸ trat im Jahr 2006 in Kraft, mithin vor der ERIC-VO. Es ist somit von vorneherein auszuschließen, dass der Richtliniengeber durch die Wortwahl bewusst Mitglieder eines ERICs in die Regelung einbeziehen wollte.

b) Steuerrechtliche Behandlung internationaler Einrichtungen

Fraglich kann aber sein, ob man – wenn noch nicht das ERIC – aber jedenfalls die Mitgliedstaaten der zu diesem Zeitpunkt bereits existierenden internationalen Organisationen in die Regelung hat einbeziehen wollen, infolge dessen dann auch eine Gleichbehandlung von ERICs geboten sein könnte.

Aufschlussreich ist in diesem Kontext eine durch den Ministerrat beschlossene Europaratsresolution (69) 29⁹⁵⁹, die Privilegien internationaler Einrichtungen aufführt: Ausführlich wird dort auf die Privilegien der Organisation einerseits und den Bediensteten („staff members“) andererseits eingegangen; jedoch ist keinerlei Aussage zu einer möglichen Anwendung der Vorrechte auf die in der Einrichtung vertretenden Staaten zu finden. Daraus ergibt sich, dass Privilegien in diese Richtung nicht intendiert waren, von daher auch nicht diskutiert werden mussten.⁹⁶⁰

Diesen Aspekt verkennt ein Arbeitspapier der GD TAXUD völlig, wenn es sich für eine Interpretation des Begriffs „member“ im Sinne der „Ein-

957 *Berger/Kindl/Wakounig*, I.2.2, S. 10-12.

958 Rechtsgrundlage ist Art. 113 AEUV.

959 European Council: European Committee on legal Co-operation (CCJ): Addendum to the 11th Meeting of the CCJ (2-6 June 1969): Privileges and immunities of international organizations and persons connected with them; Addendum to CM (69) 92, S. 23 ff (organization) bzw. S. 33 ff (staff). <https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=09000016804b00a7>.

960 Zu den Begünstigten im Sinne von Bediensteten auf dem Bundesgebiet vgl. auch folgende Übersicht: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/529948/>.

heiten, die die internationale Organisation errichtet haben⁹⁶¹ ausspricht. Zumindest müsste insofern einmal die Frage von vergleichbaren Anwendungsfällen bei Internationalen Organisationen in der Vergangenheit aufgeworfen werden.

c) ERIC-VO

Die mögliche Befreiung der Mitglieder eines ERICs von der Mehrwertsteuer spielte ausweislich der vorbereitenden Dokumente auch keine Rolle bei den Beratungen zur Schaffung der ERIC-VO. Vielmehr heißt es dort im Hinblick auf anzustrebende Merkmale der Rechtsform lediglich: „it should provide some of those privileges and exemptions which are allowed at a national level to international research organisations.“⁹⁶² In diesem Sinne auch: „The ERIC shall also be considered as an international body or organisation in the sense of the directives on value-added tax, (...); it shall be thus exempted from VAT (...).“⁹⁶³ Es wurde also lediglich von dem ERIC als solchem gesprochen, welches mehrwertsteuerbefreit werden soll; auf die Mitglieder wurde in diesem Kontext nicht eingegangen.

d) Zwischenergebnis

Weder aus der Entstehungsgeschichte der MwStRL noch aus der der ERIC-VO lässt sich ein dahin gerichteter Wille ableiten, dass auch die Mitglieder eines ERICs, also die beteiligten Staaten mehrwertsteuerrechtlich privilegiert werden sollten.

961 Taxud.c.I(2016) 923028-EN, S. 8.: *It must be concluded that the reference to "members" is in fact intended to cover the entities that have been setting up the international organisation.* Und erneut in Taxud.c.I (2018) 1734378 Working Paper 946, S. 5: *The Commission services continue to be of the view that this must be taken to refer to the entities making up the international body.*

962 FN 419, dort S. 20: *5.4 Option 4: Development of a dedicated legal framework at Community level.* In diesem Sinne auch auf S. 23: *Exemptions: VAT exemptions could be provided by the states where the ERIC will have its seat or where its facilities are located, as it is the case for international organisations. (...).*

963 FN 418, dort S. 6.

3. Systematische Auslegung

Die systematische Auslegung betrachtet den einheitlichen, gemeinschaftsspezifischen Begriffsinhalt von Wörtern im systematischen Kontext. So kann davon ausgegangen werden, dass ein und derselbe Begriff nicht auf unterschiedliche Weise ausgelegt werden soll.⁹⁶⁴ Als Unterfall der systematischen Methode kann zudem die primärrechtskonforme Auslegung hinzugezogen werden. So darf das gefundene Ergebnis nicht dem höherrangigen Recht und allgemeinen Rechtsgrundsätzen widersprechen.⁹⁶⁵

a) Deutsche Sprachfassung

Als systematisches Argument gegen eine Ausweitung der Mehrwertsteuerbefreiung auf die Mitgliedstaaten des ERIC lässt sich anführen, dass die MwStRL auch an anderer Stelle keine Begünstigung von Staaten vorsieht, sondern stets auf Einrichtungen oder Individuen abstellt (wie z.B. dem in Art 143 i) und Art.151 Abs.1 c), d) und e) genannten Begleitpersonal („civilian staff“⁹⁶⁶).

b) Englische Sprachfassung

In der englischen Sprachfassung gibt es zudem Regelungen, die „member“ und „taxable person“, also individuelle Steuerpflichtige explizit gleichstellen, so zum Beispiel in Art. 352, 353 MwStRL. Anders verhält es sich nur in den Art. 375-390 MwStRL, die jeweils Ausnahmeregelungen für einzelne Mitgliedstaaten beschreiben. Wird hier von „member“ gesprochen, so sind ganz eindeutig die Mitgliedstaaten gemeint. Allerdings sind sie dort nicht etwa selbst potentielle Antragsteller einer Steuerbefreiung, vielmehr sind sie in der Rolle desjenigen, der Steuerbefreiungen gewährt.

964 Berger/Kindl/Wakounig, I.2.3, S. 12f.

965 Berger/Kindl/Wakounig, I.2.4, S. 13.

966 Daraus leitet die GD TAXUD aber vielmehr das Argument ab, dass da, wo der Richtliniengeber Individuen privilegieren wollte, von „staff member“ oder „civilian staff“ spricht, dies aber gerade in Art. 151 Abs. 1 b) nicht der Fall ist. Siehe FN 961: Taxud.c.1(2016) 923028-EN, S. 8.

c) Zwischenergebnis

Auch aus der Systematik der MwStRL lässt sich nicht ableiten, dass neben Einrichtungen und Individuen auch die Mitgliedstaaten steuerlich zu privilegierten sind.

4. Teleologische Auslegung

Im Zweifel ausschlaggebend ist die teleologische Auslegung. Mit Blick auf die MwStRL ist festzustellen, dass das oberste Ziel im Bereich der gemeinsamen Mehrwertsteuer die Schaffung des Binnenmarktes ist, in welchem Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden sind.⁹⁶⁷ Dabei ist aus Sicht des EuGH eine „gemeinschaftsfreundliche“ Auslegung geboten.⁹⁶⁸

Auch nach Sinn und Zweck der Regelung ist eine Einbeziehung der Mitglieder des ERICs in die Steuerbefreiung nicht geboten:

a) Unvereinbarkeit mit der Rolle souveräner Staaten

Souveräne Staaten *gewähren* Steuerbefreiungen, können daher nicht gleichzeitig auch Berechtigte solcher sein. Es fehlt ihnen bereits die Eigenschaft, Steuerpflichtige gemäß § 33 AO sein zu können, da sie keine Steuern schulden.

Dies gilt auch innerhalb der Union. Die Steuerhoheit, also das Recht, zur Festsetzung und Eintreibung von Steuern⁹⁶⁹, steht den Mitgliedstaaten zu. Die Zuständigkeiten der Union beschränken sich auf – im Kontext des Binnenmarkts – erforderliche Harmonisierungsmaßnahmen, vgl. Art 113 AEUV.⁹⁷⁰

Dies hat im Grundsatz auch die GD TAXUD ursprünglich anerkannt: *”The concept of international body does not include sovereign States for which the VAT Directive does not provide any legal basis to exempt (...).“*⁹⁷¹

967 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn 222.

968 Berger/Kindl/Wakounig, I.2.5, S. 13f.

969 Weber (vormals Creifelds): Steuerhoheit.

970 Daher werden Staaten als Steuerpflichtige/-begünstigte im Sinne des Mehrwertsteuerrechts auch keinesfalls erwähnt, so z.B. nicht bei Juliane Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 8 Rn. 61.

971 Taxud.c.I(2016) 923028-EN, dort S. 7. Schader, B. II. S. 59f.

Im Zusammenhang mit der ERIC-VO zeigt sich die Steuerhoheit in der Tatsache, dass nur das Sitzland des späteren ERICs die Anerkennung als internationale Einrichtung im Sinne der MwStRL erteilen darf, diese eben gerade nicht über die Kommission eingeräumt werden kann.⁹⁷²

b) Sinn und Zweck der Mehrwertsteuerbefreiung bei Internationalen Organisationen

Im Weiteren ist darauf einzugehen, welches die Motive für die Einräumung von steuerlichen Vorrechten von internationalen Organisationen bzw. Einrichtungen und deren Angehörigen sind.

aa) Steuerbefreiung als Teil der Immunität

Die Steuerbefreiung ist ein Unterfall der Vorrechte und Privilegien bzw. Immunitäten, die „fiskalische Immunität.“⁹⁷³ Hinsichtlich ihrer Rechtfertigung ist daher die Immunität als Ganzes zu betrachten.⁹⁷⁴

Der Hauptgrund für die Gewährung von Immunitäten liegt nach überwiegender Ansicht in der Literatur in der „Sicherstellung der Funktionalität der internationalen Organisation als Rechtfertigung für die Gewährung von Immunitäten an die internationale Organisation und die Mitglieder ihres Personals.“⁹⁷⁵

Diese Intention kommt z.B. in UN-Charta zum Ausdruck:

Art. 105 UN-Charta

1. *The Organization shall enjoy in the territory of each of its Members such privileges and immunities as are necessary for the fulfilment of its purposes.*
2. *Representatives of the Members of the United Nations and officials of the Organization shall similarly enjoy such privileges and immunities as are necessary for the independent exercise of their functions in connection with the Organization.*

972 Dazu oben, 2. Teil, A. § 2 IV. Anders jedoch bei den gemeinsamen Unternehmen.

973 Zum Begriff vgl. *Schader*, B. II. S. 58-79.

974 *Schader*, B.II. S. 58f.

975 Im Hinblick auf die Funktionalität der Union: *Athen/ Dörr*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 343 AEUV, Rn. 2; *Ruffert*, in: Callies/Ruffert, Art. 343 AEUV, Rn. 4; *Becker*, in: Schwarze, Art. 343 AEUV, Rn. 4.

Die Funktionalität der internationalen Organisation meint eine effektive Aufgabenerfüllung, die auch dadurch betroffen sein kann, dass der Haushalt der Organisation unverhältnismäßig belastet wird.⁹⁷⁶

Neben der Rechtfertigungsfunktion soll der Funktionalitätsansatz auch dazu dienen, die Vorrechte auf das erforderliche Maß zur Aufgabenerfüllung zu begrenzen.⁹⁷⁷ Weder die Einrichtung noch die einzelnen Mitglieder sollen von dem Sitzstaat durch die Erhebung von Steuern unter Druck gesetzt werden können.

Allerdings beziehen sich alle diese Argumente in erster Linie auf die Befreiung von direkten Steuern (wie z.B. Einkommenssteuer), hingegen nicht auf indirekte Steuern, zu denen die Mehrwertsteuer gehört. Letztere können nach Auffassung von *Schader* nicht wie direkte Steuern als „Druckmittel“ des Sitzstaates eingesetzt werden.⁹⁷⁸ Zudem wird als Grund gegen eine Verpflichtung auch zur Befreiung von indirekten Steuern der damit verbundene hohe Verwaltungsaufwand angeführt.⁹⁷⁹

Daraus folgert *Schader*, dass bei Steuerbefreiungen von indirekten Steuern vielmehr eine generelle, allgemein üblich gewordene Förderungsabsicht für die Ansiedlung von internationalen Einrichtungen im Vordergrund steht.⁹⁸⁰

So wird beispielsweise in einem Abkommen über die Vorrechte der Vereinten Nationen und anderen zwischenstaatlichen Einrichtungen geregelt:⁹⁸¹

§ 10

Die Sonderorganisationen haben grundsätzlich keinen Anspruch auf Befreiung von Verbrauchssteuern und Verkaufsabgaben, die in den Preisen für bewegliches oder unbewegliches Vermögen einbegriffen sind. Bei grö-

976 Ebenda. *Schader*, B. II. 2. b), S. 66.

977 *Schader*, B. II. S. 61.

978 Für die Union: *Steinle*, in: *Streinz*, Art. 343 AEUV, Rn. 16: „Ferner genießt die Union die im Völkerrecht für internationale Organisationen übliche Befreiung von direkten Steuern (Art. 3 Abs. 1 ProfVB). Die Mitgliedstaaten sind gehalten, geeignete Maßnahmen für den Erlass von indirekten Steuern und Verkaufsabgaben zu treffen (...); *Schader*, B. IV. 1. b), S. 83.

979 *Schader*, B. IV. 1. b), S. 82.

980 *Schader*, B. IV. 1. b), S. 83.

981 Gesetz über den Beitritt der Bundesrepublik Deutschland zum Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen vom 21. November 1947 und über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an andere zwischenstaatliche Organisationen, vom 22. Juni 1954, dort § 10, Seite 643; BGBl. II, Jahrgang 1954.

*ßeren Einkäufen der Sonderorganisationen für ihren amtlichen Bedarf werden die Staaten, die Parteien dieses Abkommens sind, wenn im Preis derartige Steuern und Abgaben enthalten sind, nach Möglichkeit die geeigneten Verwaltungsanordnungen für den Nachlaß und die Erstattung des Betrags dieser Steuern oder Abgaben treffen.*⁹⁸²

Danach besteht für internationale Organisationen tatsächlich kein direkter Anspruch auf Befreiung auch von indirekten Steuern. Die Parteien des Abkommens sind aber dazu aufgerufen, „nach Möglichkeit“ Erstattung zu gewähren.

Ein Beispiel aus jüngerer Zeit zeigt jedoch, dass die Möglichkeit der Befreiung von der Mehrwertsteuer zumindest faktisch zu den „Bestandteilen“ der zu gewährenden Vorrechten zählt. Dies erfolgt jedenfalls in der Absicht die Attraktivität des Standorts zu erhöhen⁹⁸³:

GaststaatG

§ 12 Befreiungen und Vergütungen von der Umsatzsteuer

- (1) *Die Umsatzsteuer wird einer internationalen Organisation im Sinne dieses Gesetzes vom Bundeszentralamt für Steuern vergütet, wenn*
- 1. die internationale Organisation ihren Sitz in Deutschland hat,*
 - 2. die Grenzen und Bedingungen für eine Vergütung der Umsatzsteuer an die internationale Organisation in einem mehrseitigen Übereinkommen zwischen den Mitgliedstaaten der Organisation oder dem Sitzabkommen festgelegt und diese erfüllt sind,*
 - 3. es sich um die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer handelt, die der Organisation in Rechnung gestellt und gesondert ausgewiesen wurde,*
 - 4. es sich um Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen handelt, die die internationale Organisation für ihren amtlichen Gebrauch in Anspruch genommen hat,*
 - 5. der Steuerbetrag je Rechnung insgesamt 25 Euro übersteigt und*
 - 6. die Steuer gezahlt wurde.*

(...)

Zusammengefasst können gewisse Zweifel daran bestehen, ob die Möglichkeit der Befreiung von der Mehrwertsteuer überhaupt in den „Kernbereich“ der üblicherweise gegenüber internationalen Organisationen zu gewähren-

982 Originalartikel enthält keine Hervorhebungen.

983 Zum GaststaatG siehe bereits oben, I. Teil, D. § 1 III und FN 366.

den Immunitäten zu zählen sind. Grund hierfür ist, dass es insofern von vorneherein an der Möglichkeit der Druckausübung durch das Sitzland fehlt. Geht es somit bei der Mehrwertsteuerbefreiung nicht um die Sicherstellung der Funktionalität der internationalen Organisation im engeren Sinne, so richten sich die darüber hinaus gewährten Vergünstigungen zur Steigerung der Attraktivität des Standorts jedoch jedenfalls an die Organisation selbst und nicht etwa an deren Mitglieder.

bb) Resolution des Europarates

Die bereits erwähnte⁹⁸⁴ Resolution des Europarates basiert auf der Anerkennung der Gleichheit der beteiligten Staaten: Danach soll kein Staat andere Staaten über eine internationale Einrichtung besteuern und das Sitzland keine unzulässigen Vorteile durch die Existenz einer internationalen Einrichtung auf seinem Territorium haben.⁹⁸⁵

Auch hier wird im Übrigen zwischen direkten und indirekten Steuern unterschieden und angemerkt, dass es angemessen erscheint, diese faktisch in das Ermessen der Mitgliedstaaten zu stellen. So bräuchten Organisationen, die keine großen Anschaffungen tätigen würden, eine solche Möglichkeit eventuell nicht.⁹⁸⁶

cc) Steuerbefreiung bei der ESO

Weitergehend sind jedoch beispielsweise die Regelungen der ESO:

Bei der ESO handelt es sich, wie gesehen⁹⁸⁷, um eine völkerrechtsfähige internationale Organisation, deren Organisation ein Privilegienprotokoll sowie ein Sitzstaatabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland zugrunde liegen. Relevanz haben in diesem Kontext vor allem die folgenden Regelungen:

Artikel 7 des Protokolls über die Vorrechte und Immunitäten der ESO:

1. Im Rahmen ihrer amtlichen Tätigkeit sind die Organisation, ihr Vermögen und ihre Einkünfte von der direkten Besteuerung befreit.

984 FN 959.

985 FN 959, dort S. 23, Nr. 58 ff.

986 FN 959, dort S. 23, Nr. 59. Ganz anders kann sich das aber bei ERICs verhalten, vgl. FN 45.

987 Dazu oben, I. Teil, D. § 1 I.

2. Tätigt die Organisation größere für ihre amtliche Tätigkeit unbedingt erforderliche Käufe von Waren oder Dienstleistungen – einschließlich der Herausgabe von Veröffentlichungen – in deren Preis Steuern oder sonstige Abgaben enthalten sind, so trifft der Vertragsstaat dieses Protokolls, der die Steuern und sonstigen Abgaben erhoben hat, geeignete Maßnahmen, um den Betrag derartiger Steuern und sonstiger Abgaben, wenn sie feststellbar sind, zu erlassen oder zu erstatten.
3. Von Steuern, Gebühren und sonstigen Abgaben, die lediglich die Vergütung für Dienstleistungen darstellen, wird keine Befreiung gewährt.

*Artikel 12 des Sitzstaatabkommens ESO/Bundesrepublik Deutschland
Erstattung von Steuern*

In Anwendung des Artikels 7 Absatz 2 des Protokolls erstattet das Bundesamt für Finanzen aus dem Aufkommen der Umsatzsteuer auf Antrag der ESO von den Unternehmern gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für deren Lieferungen und sonstige Leistungen an ESO, wenn diese Umsätze ausschließlich für die amtliche Tätigkeit von ESO bestimmt sind.

Das Sitzstaatabkommen der ESO sieht mithin auch Befreiungen von der Mehrwertsteuer vor, jedoch nur zugunsten der Organisation. Allerdings hat sie stets der Staat zu gewähren, der sie erhoben hat. Das muss nicht zwingend das Sitzland sein.

dd) Konsequenzen auf Frage der Berechtigung bei ERICs

Zunächst ist erneut festzustellen, dass die Mitglied(staaten) als berechtigte Antragsteller von Steuerbefreiungen in den Rechtsquellen und der Literatur keine Rolle spielen. Geht es um „Mitglieder“, so sind stets die „Mitglieder des Personals“ („Beschäftigte“/ „Beamte“) gemeint.⁹⁸⁸

Desweiteren können, wie gesehen, grundsätzliche Zweifel an der Notwendigkeit der Mehrwertsteuerbefreiung zum Erhalt der Funktionalität der Einrichtung im Sinne einer effektiven Aufgabenerfüllung bestehen.⁹⁸⁹ Gleichwohl zeigt das Beispiel ESO oder das neue GaststaatG, dass mitunter doch ein Anspruch zugunsten der Organisation eingeräumt wird, wenn es sich um unbedingt erforderliche Käufe für amtliche Tätigkeiten der Organisation handelt.⁹⁹⁰

988 Schader, A. II. 3., S. 38f.

989 Dazu oben, 4. Teil, A. § 5 III. 4. b) aa).

Mit Blick auf die bei ERICs teils vorzufindende neue Art der Beitragsleistung in Form von Sachleistungen ist daher die Frage aufzuwerfen, ob nicht auch bestimmte Käufe der Mitglieder des ERICs als „unbedingt erforderlich“ angesehen werden können und damit von der Mehrwertsteuer zu befreien sind.

Sachleistungen an das ERIC sind ebenfalls Beiträge der Mitglieder, die ggf. (für das Mitglied) kostenaufwendiger sind, wenn für diese Mehrwertsteuer zu entrichten ist. Typisch für Sachleistungen ist aber, dass diese im Mitgliedstaat selber hergestellt werden – dies vor dem Hintergrund, dass sie der eigenen Industrie zugutekommen sollen.⁹⁹¹ Wird hierfür Mehrwertsteuer erhoben, so erhöht sich der Preis für die Sachleistung u.U. endgültig.

Zu beanstanden wäre dies nach dem zuvor Gesagten⁹⁹² aber nur dann, wenn dadurch entweder das Sitzland des ERIC einen unzulässigen Vorteil durch die Existenz der internationalen Einrichtung erhalten oder ein Staat einen anderen über eine internationale Organisation besteuern würde.

Dies ist jedoch nicht der Fall: Die im Kontext von Sachleistungen vereinnahmte Mehrwertsteuer kommt typischerweise dem Staat zugute, in welchem die Sachleistung gefertigt wird, also dem leistenden Mitglied, nicht aber dem Sitzland. Die Besteuerung geschieht auf Veranlassung des leistenden Mitgliedstaates und nicht etwa auf Verlangen des Sitzlands.

Der Haushalt der internationalen Organisation wird durch Erhebung von Mehrwertsteuer im Mitgliedsland nicht direkt belastet. Eine Belastung könnte allenfalls eintreten, wenn das leistende Mitglied mit Blick auf die Belastung mit Mehrwertsteuer im eigenen Land, einen Grund für die Reduzierung des ursprünglich zugesagten Beitrags zu begründen versuchen würde. Es ist aber nicht nachvollziehbar, warum das Mitglied aufgrund innerstaatlicher Gegebenheiten dazu berechtigt sein soll, seinen zugesagten Beitrag an das ERIC zu reduzieren.

Nach allem lässt sich eine Mehrwertsteuerbefreiung der Beiträge von Mitgliedern, wenn man sie überhaupt für möglich hält, jedenfalls nicht auf Basis der anerkannten Rechtfertigungsgründe zugunsten von internationalen Organisationen herleiten.

Außerhalb dieses Bereichs lässt sich gleichwohl eine gewisse Praxis feststellen, derzufolge Mitglieder, die eine Mehrwertsteuer erheben, aufgerufen werden, auf diese zu verzichten, wie das Beispiel der ESO zeigt.

990 Dazu oben, 4. Teil, A. § 5 III. 4. b) cc).

991 Vgl. bereits oben, 4. Teil, A. § 5 II 1.

992 Dazu insbesondere oben, 4. Teil, A. § 5 III. 4. b) bb).

c) Auswirkungen auf die ERIC-VO

Beweggrund für die Schaffung der ERIC-VO war es, Forschungsinfrastrukturen eine neue europäische Rechtsform anzubieten, die nur einige der Vorteile (völkerrechtsfähiger) internationaler Organisationen ermöglichen sollte.⁹⁹³ Vor diesem Hintergrund ist es im Zweifel eher nicht anzunehmen, dass dem ERIC mehr Rechte eingeräumt werden. Durch die Bezugnahme auf eine Richtlinienvorschrift, die alle Mitgliedstaaten zur Befreiung von der Mehrwertsteuer verpflichtet, steht das ERIC bezüglich der Mehrwertsteuer bereits sogar besser da als manche internationale Organisation, die Vorrechte nur gegenüber ihren Mitgliedern gelten machen kann. Dabei gehört die Befreiung von der Mehrwertsteuer bei den internationalen Organisationen, wie gesehen, in den Bereich, der den Mitgliedern zur Disposition gestellt ist.

Dem ursprünglichen Ziel der ERIC-VO folgend entspricht es, ERICs keine weitergehenden Rechte einzuräumen.⁹⁹⁴

d) Intention der MwStRL

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht aus den, mit der MwStRL verbundenen Zielen: gemäß Art. 113 AEUV soll mithilfe dieser Bestimmungen die Harmonisierung der jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer soweit vorangebracht werden als es die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich machen.⁹⁹⁵

Dadurch, dass Mitglieder eines ERICs/ einer internationalen Organisation nicht von der Mehrwertsteuer befreit werden, kommt es zu keiner Beeinträchtigung des Binnenmarktes. Allenfalls können eigene nationale Forschungseinrichtungen, die Sachleistungen an ein ERIC erbringen und dabei nicht von der Mehrwertsteuer befreit sind, schlechter stehen als Forschungseinrichtungen eines anderen Mitgliedstaates, denen diese Vorteile von ihren nationalen Regierungen eingeräumt werden. Die Schlechterstellung eigener Einrichtungen hat europarechtlich aber keine Relevanz.

993 Dazu oben, 2. Teil, A. § 1 II.

994 Dazu oben, 4. Teil, A. § 5 III. 2. c).

995 *Khan*, in: Geiger/Khan/Kotzur, Art. 113 AEUV, Rn. 1. – Siehe auch oben, 4. Teil, A. § 5 III. 4. a).

5. Ergebnis

Auf Basis der geltenden Regelungen sind von der Befreiung lediglich solche Leistungen umfasst, die das ERIC selbst (für seine amtliche Tätigkeit) benötigt und entsprechend in Auftrag gibt, nicht aber solche von dessen Mitgliedern. Letzteren obliegt es, auf nationaler Ebene zu entscheiden, ob Forschungseinrichtungen von Mehrwertsteuer entlastet werden sollen.

IV. Weitere Entwicklung

1. Mitgliederbefreiung in Satzungen von weiteren ERICs

Trotz dieses klaren Ergebnisses haben mittlerweile einige ERICs eine Steuerklausel, die auch die Befreiung der Mitglieder des ERICs miteinschließt. Auch das sehr kostenträchtige Europäische Spallationsquelle ERIC⁹⁹⁶ sieht eine entsprechende Klausel vor:

Art. 15 Abs. 2 Europäische Spallationsquelle – ERIC

Mehrwertsteuerbefreiungen gemäß Artikel 143 Absatz 1 Buchstabe g und Artikel 151 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates (1) und gemäß den Artikeln 50 und 51 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates (2) beschränken sich auf Käufe, die von der Organisation sowie von Mitgliedern der Organisation getätigt werden und die für die offizielle und ausschließliche Verwendung durch die Organisation bestimmt sind, sofern die Käufe nur für die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten gemäß den Aufgaben der Organisation getätigt werden. Mehrwertsteuerbefreiungen sind auf Käufe mit einem Wert von über 300 EUR beschränkt. Befreiungen von der Verbrauchsteuer gemäß Artikel 12 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates (3) beschränken sich auf Käufe, die von der Organisation getätigt werden und die für die offizielle und ausschließliche Verwendung durch die Organisation bestimmt sind, sofern die Käufe nur für die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten gemäß den Aufgaben der Organisation getätigt werden und einen Wert von über 300 EUR haben.⁹⁹⁷

996 Siehe FN 13 und FN 45.

997 Der Originalartikel enthält keine Hervorhebungen.

Hingegen lautet die Steuerklausel von EU-Openscreen ERIC mit Sitz in Deutschland:⁹⁹⁸

Art. 27 Abs. 3 EU-Openscreen ERIC

*Steuerbefreiungen auf der Grundlage von Artikel 143 Absatz 1 Buchstabe g und Artikel 151 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates sowie in Übereinstimmung mit den Artikeln 50 und 51 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates gelten für den Erwerb von Waren und Dienstleistungen, die für die offizielle Verwendung durch das ERIC EU-OPENSREEN bestimmt sind und die von ihm beschafft und bezahlt werden, und bei denen der zu erstattende Mehrwertsteuerbetrag den Gesamtwert von 25 EUR je Rechnung übersteigt. Diese Befreiungen gelten nicht für Beschaffungsmaßnahmen einzelner Mitglieder. Keine Steuerbefreiung ist möglich für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom, die für die persönliche Verwendung durch Beschäftigte des ERIC EU-OPENSREEN oder Dritte bestimmt sind.*⁹⁹⁹

2. Folgeprobleme bei der Befreiung der Mitglieder

Die Vertreter der Meinung, dass auch die Mitglieder eines ERICs berechnigte Antragsteller der Mehrwertsteuerbefreiung sein können, sehen sich weiteren Problemen ausgesetzt, die sich bei dem Versuch der praktischen Umsetzung ergeben. So besteht zwar Einigkeit bezüglich der Tatsache, dass es sich bei den Mitgliedern um die Staaten selbst handelt, unklar und sehr umstritten ist es aber, ob diese durch die jeweiligen beteiligten nationalen Forschungseinrichtungen in der Weise vertreten werden können, dass diese für den Mitgliedstaat tätig werden und an seiner Stelle mehrwertsteuerbefreit Leistungen erwerben. In Betracht käme eine Vertretung in ihrer Rolle als Körperschaft im Sinne des Art. 9 Abs. 4 ERIC-VO.

998 Kritisch anzumerken ist, dass die deutsche Formulierung nunmehr ein Nebeneinander von Mitgliedern/ member und Beschäftigten/ employees formuliert, deren Befreiung zwar weiterhin ablehnt wird, aber dem Wortlaut nach zumindest anzuerkennen scheint, dass es neben Beschäftigten auch noch weitere Mitglieder gibt, hinsichtlich derer eine Befreiung zumindest erwogen werden kann.

999 Der Originalartikel enthält keine Hervorhebungen.

a) Leitlinien des MwSt.-Ausschusses

Mit diesen Fragen hat sich wiederholt der MwSt.-Ausschuss befasst und Leitlinien erlassen.

Bei diesem handelt es sich gemäß Art. 398 MwStStRL im Komitologiesystem um einen „Beratenden Ausschuss“, der sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten und der Kommission zusammensetzt. Er prüft Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung der gemeinschaftlichen Vorschriften und kann Leitlinien erlassen, die jedoch rechtlich unverbindlich sind.

Erstmalig hat sich der MwSt.-Ausschuss in seiner 87. Sitzung mit dem ERIC befasst und in Leitlinien die Befreiung des ERICs an bestimmte Bedingungen geknüpft.¹⁰⁰⁰ Eine Befreiung auch der Mitglieder war nicht Gegenstand der Erörterung.

Veranlasst durch eine spätere Anfrage¹⁰⁰¹ der GD TAXUD hat der MwSt.-Ausschuss Leitlinien¹⁰⁰² zu der Thematik der Steuerbefreiung auch für die Mitglieder eines ERICs erlassen. Gemäß diesen Leitlinien ist der Ausschuss „fast einstimmig“ zu dem Ergebnis gelangt, dass die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen an Mitglieder eines ERIC unter bestimmten Bedingungen gemäß Artikel 143 g) und Artikel 151 Abs. 1 b) MwStStRL von der Steuer befreit werden kann.

Danach muss diese Möglichkeit von der Satzung des ERIC vorgesehen sein; der Erwerb darf nicht im Widerspruch zur Satzung stehen; die erworbenen Gegenstände müssen für die Ziele des ERICs erforderlich sein; die Nutzung dieser Gegenstände/ Dienstleistungen darf nicht mit anderen Einrichtungen geteilt werden; die Gegenstände oder Dienstleistungen müssen unmittelbar dem ERIC zugute kommen und keiner weiteren Ver- bzw. Bearbeitung unterzogen werden; die gemäß Art. 9 Abs. 4 ERIC-VO das ERIC vertretende Körperschaften sind nicht als Mitglieder des ERIC zu betrachten; dies gilt auch dann, wenn bezweckt ist, die Gegenstände /Dienstleistungen als Sachleistungen an das ERIC weiterzugeben, es sei denn, dass die einer vertretenden Körperschaft gelieferten Gegenstände im Namen und für Rechnung des ERIC erworben werden; bei Erwerb in einem anderen als dem Sitzland des ERICs ist in der Bescheinigung über die Steuerbefreiung kenntlich zu machen, dass der Erwerb ausschließlich dem Zweck des ERICs dient.

1000 Taxud/2423/09-615, siehe: S. 124; *Berger/ Kindl/ Wakounig*, Art. 131-166, S. 373. Dazu auch oben, 2. Teil, A. § 2 IV.

1001 Taxud.c.1(2014)1252433 – EN.

1002 Taxud.c.1(2015)615518-828.

Zusammengefasst bedeutet das, dass nach Meinung des Ausschusses ein mehrwertsteuerbefreiter Erwerb durch ein Mitglied des ERICs grundsätzlich möglich ist. Dabei muss der Erwerb jedoch unmittelbar durch das Mitglied selbst erfolgen. Sollte statt des Mitglieds die gemäß Art. 9 Abs. 4 ERIC-VO vertretende Körperschaft den Gegenstand oder die Dienstleistung erwerben, so soll dies nur dann möglich sein, wenn der Erwerb „im Namen und für Rechnung des ERIC“ erfolgt. Des Weiteren dürfen keine weiteren Verarbeitungen an dem gelieferten Gegenstand vorgenommen werden.

In einem später veröffentlichten Arbeitspapier hat der MwSt.-Ausschusses sich mit der Möglichkeit befasst, dass die vertretende Körperschaft mit Blick auf Sachleistungen an das ERIC in Namen und auf Rechnung des Mitglieds agiert und diese Möglichkeit in Anlehnung an die früheren Ausführungen zur Möglichkeit der Befreiung von Mitgliedern bejaht.¹⁰⁰³

b) Umsetzung durch die GD TAXUD

Diesem Ansatz folgend hat die GD Steuern und Zollunion (TAXUD) folgende Musterklausel empfohlen:

*VAT exemptions based on Articles 143(1)(g) and 151(1)(b) of Council Directive 2006/112/EC and in accordance with Articles 50 and 51 of Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011, shall be limited to purchases by the ERIC and by members of the ERIC which are for the official and exclusive use by the ERIC, provided that such purchase is made solely for the non-economic activities of the ERIC in line with its activities. VAT exemptions shall be limited to purchases exceeding the value of EUR XXX. Only goods or services allocated directly for the exclusive use in achieving the tasks that constitute the purpose of the ERIC, without any further processing, can benefit from the exemption. Goods or services acquired by the representing entities to which Article 9(4) of Council Regulation (EC) No 723/2009 refers shall not benefit from VAT exemption, not even if the goods or services are acquired with a view to be delivered to the ERIC as an in-kind contribution, unless they are acquired by that entity in the name and on behalf of the ERIC.*¹⁰⁰⁴

1003 Taxud.c.1 (2018) 1734378 – Arbeitspapier, Nr. 946 3.3, S. 6 bis 3.4, S.8.

1004 Die Originalklausel enthält keine Hervorhebungen.

c) Bewertung

Der Vorschlag birgt viele praktische Umsetzungsprobleme:

So ist nicht klar, wie ein Mitglied selbst, mithin das fachlich zuständige Ministerium Erwerbe für das ERIC durchführen soll. Es würde insofern wohl auch am Willen bzw. der Kapazität fehlen, dies in die Praxis umzusetzen. Schließlich gehört dies keinesfalls zu den Aufgaben eines Ministeriums.

Da die Gegenstände dem ERIC ohne weitere Ver- oder Bearbeitung zugutekommen sollen, ist es nicht möglich, wie häufig bei Sachleistungen der Fall, dass zunächst Bauteile erworben werden, um mit diesen ein für die Organisation bestimmtes Instrument zu entwickeln.

Weiterhin ist es unklar, wie eine Körperschaft gemäß Art. 9 Abs. 4 ERIC-VO „im Namen und für Rechnung des ERIC“ tätig werden soll.

Diese Möglichkeit würde zwar das beteiligte Ministerium entlasten bzw. vor Arbeit bewahren, für die es normalerweise nicht zuständig ist, verlängert aber den Prozess, wirft dadurch neue Fragen auf und löst das eigentliche Problem nicht, dass es nämlich zu keinen Verarbeitungen der Lieferungen und Leistungen kommen darf. Dadurch verlieren Sachleistungen ihren Sinn.

d) Ablehnung eines Kompromissvorschlags

Abgelehnt¹⁰⁰⁵ hat die GD TAXUD einen zwischenzeitlich aufgebrachten Kompromissvorschlag Finnlands für die Satzung von Euro-Bioimaging¹⁰⁰⁶, der – auch mit Blick auf die oben beschriebenen praktischen Umsetzungsprobleme – die Befreiung auf das ERIC beschränkt lassen wollte, den Mitgliedern aber gleichzeitig ausdrücklich die Möglichkeit gegeben hätte, auf nationaler Ebene weitere Zugeständnisse einzuräumen.¹⁰⁰⁷

1005 Taxud.c.1 (2018) 1734378 – Working Paper No 946, S. 6.

1006 FN 23.

1007 Dieser Ansatz erinnert an die Vorgehensweise bei der Gründung völkerrechtsfähiger internationaler Organisationen im Hinblick darauf, dass die Befreiung von der Mehrwertsteuer nicht zu den Vorrechten gehört, die der internationalen Organisationen zwingend einzuräumen ist. Dazu bereits oben, 4. Teil, V. III: 4. b) aa).

Article 28. Tax and excise duty exemptions

- 28.1 *VAT exemptions based on Articles 143(1)(g) and 151(1)(b) of Council Directive 2006/112/EC and in accordance with Articles 50 and 51 of Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011, shall be applied to purchases by the Euro-BioImaging ERIC which are for the official and exclusive use by the Euro-BioImaging ERIC, provided that such purchase is made solely for the non-economic activities of the Euro-BioImaging ERIC in line with its activities. VAT exemptions shall be limited to purchases exceeding the value of EUR 300.*
- 28.3 *In accordance with the Council Directive 2006/112/EC, Member States may adapt rules for the application of the tax exemption.*

Hauptargument für die Ablehnung war die Ansicht, dass die Klausel nicht mit der MwStRL vereinbar wäre, da sie die Harmonisierung und den Wettbewerb gefährden könnte.

Zutreffend hieran ist, dass es Zweck der MwStRL ist, einer uneinheitlichen Anwendung des Mehrwertsteuersystems in den Mitgliedstaaten entgegenzutreten. Jedoch gilt dies nur insofern, als der Anwendungsbereich der MwStRL überhaupt eröffnet ist. Nach der hier vertretenen Auffassung ist es nicht, da eine Befreiung der beteiligten Forschungseinrichtungen auf nationaler Ebene der Mitgliedstaaten, wie gesehen, nicht Gegenstand der Richtlinie ist. Insofern hätte eine entsprechende Aufforderung an die Mitglieder jedenfalls nur deklaratorischen Charakter gehabt. Auch ergibt sich nach der MwStRL keine Pflicht der Mitgliedstaaten, ihre nationalen Forschungseinrichtungen gleich zu behandeln. Schließlich ist nicht ersichtlich, inwieweit sich diese im Wettbewerb zueinander befinden, wenn sie gemeinsame Mitglieder eines ERICs sind.

e) Neueste Version der Steuerklausel

Erst Ende 2019 ist Euro-BioImaging ERIC¹⁰⁰⁸ schließlich mit folgender Steuerklausel gegründet worden:

1008 FN 23.

Article 28

Tax and excise duty exemptions

1. *VAT exemptions based on Articles 143(1)(g) and 151(1)(b) of Council Directive 2006/112/EC (2) and in accordance with Articles 50 and 51 of Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 (3), shall be applied to purchases of goods and services by the Euro-BioImaging ERIC and by a Euro-BioImaging ERIC Member in the meaning of Chapters 3 and 4 of the Statutes which are for the official and exclusive use by the Euro-BioImaging ERIC, provided that such purchase is made solely for the non-economic activities of the Euro-BioImaging ERIC in line with its activities. VAT exemptions shall be limited to purchases exceeding the value of EUR 300.¹⁰⁰⁹*

Anders als noch in der abgelehnten Kompromissversion bleibt es den Mitgliedern nicht überlassen, ob sie ihre nationalen Regelungen so anpassen möchten, sondern werden sie quasi selbst in die Rolle des Begünstigten gedrängt, der von der Mehrwertsteuer zu befreien ist. Neu ist, dass die Steuerklausel nunmehr einen Verweis auf die Kapitel in der Satzung enthält, in denen diese regelt, wer gemäß der Satzung zu den Mitgliedern des ERICs gehört. Artikel 16 der Satzung gibt jedoch lediglich den Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 ERIC-VO wieder.

Article 16

Membership and admission of new Euro-BioImaging ERIC Members

1. *Membership of the Euro-BioImaging ERIC shall be open to:*
 - a) *EU Member States*
 - b) *associated countries*
 - c) *third countries other than associated countries and*
 - d) *intergovernmental organisations.*

Von daher erschließt es sich nicht, was durch diesen Verweis mit Blick auf die Steuerklausel gewonnen ist. Eher kann es noch mehr verwirren, dass die zitierten Kapitel 3 und 4 auch Regelungen zum Verlust der Mitgliedschaft und zu Beobachtern enthalten, was die Anwendbarkeit noch zusätzlich erschweren mag.

1009 In der Originalklausel sind keine Hervorhebungen enthalten.

Nichtsdestotrotz findet sich diese Klausel nun auch in der Satzung von ELI-ERIC¹⁰¹⁰:

Art. 30 (8) der ELI-ERIC Satzung

„VAT and Excise duty exemptions based on Articles 143(1)(g) and 151(1) (b) of Council Directive 2006/112/EC, Article 12 of Council Directive 2008/118/EC, and in accordance with Articles 50 and 51 of Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011, shall be applied to purchases of goods and services by ELI ERIC and by an ELI ERIC MEMBER in the meaning of Chapter 3 of the Statutes which are for the official and exclusive use by the ELI ERIC, provided that such purchase is made solely for the non-economic activities of the ELI ERIC in line with its activities. VAT exemptions shall be limited to purchases exceeding the value of EUR 300. Purchases by staff members shall not be covered by the exemptions.“

Vorteil dieser Formulierung aus Sicht derjenigen, die sich auf die Steuerklausel berufen wollen, ist, dass die Befreiung der Mitglieder nicht in ihre Disposition gestellt ist, sondern erfolgen muss.

3. Stellungnahme

Die gegenwärtige Situation des Nebeneinanders von unterschiedlichen Rechtsauffassungen innerhalb der Kommission sowie der Mitgliedstaaten ist forschungspolitisch bedenklich: Obgleich Mitgliedstaaten ggf. wissenschaftlich ein starkes Interesse haben, an einem ERIC teilzunehmen, werden sie daran gehindert, weil sie die von der Mehrheit favorisierte Steuerklausel entsprechend nationalen Vorgaben nicht mittragen können.

Viele Mitgliedstaaten möchten für die von ihnen unterstützten Projekte die bestmöglichen Förderungskonditionen ermöglichen und verwenden das ERIC Konstrukt als Aufhänger dafür, um an sich nationale Angelegenheiten, wie die Befreiung der eigenen Forschungseinrichtungen von der Mehrwertsteuer „europäisch zu beeinflussen.“ Dagegen vorgetragene juristische Bedenken sehen sie als forschungsfeindlich an.

Die GD Forschung könnte ebenfalls ein Interesse daran haben, soweit möglich Vorteile für die von der Kommission ins Leben gerufene Rechtsform des ERICs zu erreichen. Die Befreiung auch der „Mitglieder“ eines

1010 FN 24.

ERICs bei Sachleistungen scheint ein Vorteil zu sein, gerade weil er sich in gleicher Form bei internationalen Organisationen bislang so nicht findet.

Dabei wird aber verkannt, dass man das ERIC nicht isoliert betrachten kann, sondern Überlegungen über weitergehende Befreiungen stattdessen nur im Vergleich zu bereits bestehenden internationalen Einrichtungen sowie auch unter Berücksichtigung der nationalen Forschungslandschaft sehen muss. Zwar kann die Tatsache einer Teilnahme an einer europäischen Kooperation in Form eines ERICs geeignet sein, eine unterschiedliche Behandlung gegenüber rein national ausgerichteten Forschungseinrichtungen zu rechtfertigen. Gleichwohl mag die neuerliche Einräumung steuerlicher Erleichterungen dennoch zu Diskussionen und Unverständnis bei nicht privilegierten Forschungseinrichtungen¹⁰¹¹ führen. Vor diesem Hintergrund mag es nicht verwundern, dass in diesem Bereich sehr viel Zurückhaltung geübt wird.

a) Exkurs: Zentrale Vergabe von Leistungen über SHARE-ERIC

SHARE-ERIC hat seinen Haushalt zentralisiert mit der Folge, dass die in jedem Mitgliedsland durchzuführenden Umfragen einheitlich vom Sitz des ERICs in Deutschland ausgeschrieben und vergeben werden.

Dieser Ansatz hat vor allem auch wissenschaftliche Gründe, da es für SHARE existenziell ist, die Studie soweit wie nur möglich aus Gründen der späteren Vergleichbarkeit der Ergebnisse mit Hilfe eines standardmäßig verwendeten Mustervertrages harmonisiert zu gestalten.

Weiterhin führt die zentrale Vergabe der Leistungen über das ERIC aber auch dazu, dass alle Leistungen der beauftragten Umfrageinstitute von der Mehrwertsteuer befreit erfolgen können. Dies führt zu einer großen finanziellen Entlastung der Mitglieder, was für einige Länder von erheblicher Bedeutung ist. Würden diese für eine Umfragewelle aus Kostengründen ausfallen, würde das in einem Langzeitprojekt wie SHARE, dessen beson-

1011 Außeruniversitäre Forschungseinrichtungen (FE) sind, wie natürliche oder juristische Personen, Steuerpflichtige im Sinne des Abgabenrechts, § 33 Abs. 1 Abgabenordnung (AO). Ihre Steuerpflicht richtet sich nach der ihnen jeweils zugrundeliegenden Rechtsform (z.B. GmbH oder Verein). Gemäß § 51 i. V. m. § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO verfolgt eine Forschungseinrichtung aber in der Regel steuerbegünstigte Zwecke (Gemeinnützigkeitsstatus). Im Umsatzsteuerrecht wird der FE nur teilweise Steuerbefreiung gewährt.

derer Nutzen gerade in den aufgrund der Daten ermöglichten Ländervergleichen liegt, großen wissenschaftlichen Schaden anrichten.

b) Fazit

Das Beispiel zeigt, dass Sachleistungen (hier in Form von Umfrageleistungen, die jedes Land im Rahmen von SHARE zu erbringen hat) schon jetzt auf richtlinienkonformen Wege von der Mehrwertsteuer befreit werden können. Zudem zeigt sich, dass dadurch das ERIC als ganzes profitiert.

Die Option einer zentralen Auftragsvergabe stellt sich aber für größere ERICs nicht. Zudem haben die Mitgliedstaaten, wie gesehen, auch ein Interesse daran, ihre eigenen Forschungseinrichtungen über die Sachleistungen einzubinden. Würde man alle Leistungen zentral vergeben wollen, so würde das unter Umständen auch neue Ausschreibungserfordernisse mit sich bringen.

Aus Sicht der europäischen Forschung sind alle Steuererleichterungen, die einem ERIC zugutekommen, zu begrüßen, weil sie die Forschungsetats der beteiligten Mitgliedstaaten entlasten und damit zur Stabilität und auch zur Sicherung der bereits getätigten Investitionen führen.

Die Einbeziehung von Sachleistungen in ein gemeinsames Forschungsprojekt stellt einen modernen Ansatz dar, der in den Zeiten, in denen Privilegienprotokolle ihren Ursprung haben, so noch nicht vorhanden war und daher auch nicht berücksichtigt werden konnte. Die Möglichkeit, Sachleistungen zu erbringen, ist für jedes Land attraktiv und erleichtert die Teilnahme an europäischen Projekten, die Vorrang gegenüber nationalen Parallelprojekten genießen sollten. Auch der Umstand, dass es sich verstärkt um verteilte Infrastrukturen handelt, ändert die Bedürfnisse der Einrichtung und die Fokussierung allein auf die Situation im Sitzland.

Der eingeschlagene juristische Weg über eine Fehlinterpretation des Begriffs „member“ innerhalb der MwStRL ist aber der falsche und wird langfristig in der europäischen Forschungslandschaft zu keinen überzeugenden Ergebnissen führen. Die Behauptung, man hätte auf eine Befreiung vertraut und seinen Beitrag entsprechend kalkuliert, kann daher nicht überzeugen und bringt Projekte bei ihren Haushaltsverhandlungen ggf. zum Stillstand.

V. Lösungsansatz

Abzulehnen ist daher ein Lösungsansatz, demzufolge die in einem Mitgliedstaat ggf. gezahlten Mehrwertsteuerbeträge bei den Budgetverhandlungen berücksichtigt und den Mitgliedsbeiträgen dieser Mitgliedstaaten zugeschlagen werden. Dadurch würden diese Mitgliedstaaten in unzulässiger Weise doppelt profitieren: zunächst vereinnahmen sie für sich die Mehrwertsteuer, um dann anschließend zusätzlich und damit in ungerechtfertigter Weise bei ihren Beiträgen für das ERIC entlastet zu werden.

Anzuraten ist es hingegen, über eine einheitliche Lösung zugunsten aller internationalen Einrichtungen nachzudenken, bei denen Sachleistungen eine Rolle spielen. Diese muss dem Umstand Rechnung tragen, dass stabile europäische Forschungskooperationen zu einer besseren Positionierung im internationalen Wettbewerb führen – ein Gedanke, der über die ursprünglichen Gründe für eine Privilegienvergabe in internationalen Einrichtungen hinausgeht. Eine „Insellösung“ zugunsten von ERICs überzeugt hingegen nicht. Verortet werden sollte dies im europäischen Mehrwertsteuersystem.¹⁰¹²

Da es bei dem Vorstoß darum geht, das ERIC zu begünstigen, muss man daher bei einem möglichen Lösungsansatz auf die Einbeziehung von Mitgliedern/Angehörigen ganz verzichten. Vielmehr sollte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass an den Sachleistungen gerade kein Eigeninteresse des ERIC-Mitglieds besteht (allenfalls soll indirekt dessen Beitrag niedrig gehalten werden), sondern dass auch diese ausschließlich der amtlichen Tätigkeit des ERIC zugutekommen sollen. Da Basis die Regelungen der MwStRL bleiben, versteht es sich von selbst, dass über diesen Weg nur diejenigen Sachbeiträge der Mitglieder des ERICs ggf. in die Steuerbefreiung miteinbezogen werden könnten, die auch bei direkter Leistung an das ERIC befreit werden können.

Vorschlag für eine Ergänzung des Art. 151 Abs. 1 b) MwStRL (siehe Unterstreichung):

1012 Bereits seit längerer Zeit wird versucht, die MwStRL grundlegend zu überarbeiten, vgl. KOM (2011) 851 endg. und COM (2015) 646 final. – Zur Änderung der MwStRL zugunsten von Streitkräften anderer EU-Staaten: RICHTLINIE (EU) 2019/2235 DES RATES vom 16. Dezember 2019.

Artikel 151 MwStRL

(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

(...)

- b) *Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die für internationale Einrichtungen, die vom Aufnahmemitgliedstaat als solche anerkannt sind, sowie für die Angehörigen dieser Einrichtungen bestimmt sind, und zwar in den Grenzen und zu den Bedingungen, die in den internationalen Übereinkommen über die Gründung dieser Einrichtungen oder in den Abkommen über ihren Sitz festgelegt sind; festgelegt kann darin insbesondere, dass auch solche Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Befreiung umfasst werden können, die von einer mit der internationalen Einrichtung verbundenen Einheit erworben, aber für die internationale Einrichtung bestimmt sind.*

§ 6 Befreiung von Verbrauchssteuern

Die Erklärung, die das zukünftige Sitzland des ERIC gemäß Art. 5 Abs. 1 d) ERIC-VO abzugeben hat¹⁰¹³, muss auch die Anerkennung des ERICs als „internationale Organisation im Sinne des Artikel 23 Absatz 1 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 92/12/EWG“ umfassen. Diese Richtlinie ist mittlerweile durch die Verbrauchssteuersystemrichtlinie 2008/118/EG¹⁰¹⁴ ersetzt worden.¹⁰¹⁵

Über Art. 12 Abs. 1 b) und Abs. 2 dieser RL ist geregelt, dass internationale Einrichtungen von Verbrauchssteuern für Energieerzeugnisse, Alkohol oder Tabakwaren (vgl. Art. 1 der Richtlinie 2008/118/EG) befreit sind.

1013 Dazu oben, 3. Teil, A. § 2 V.

1014 RICHTLINIE 2008/118/EG DES RATES vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABl. L 9/12.

1015 Ab Februar 2023 wird die Ende 2019 beschlossene Richtlinie (EU) 2020/262 des Rates vom 19. Dezember 2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems (Neufassung)⁶, ABl. L 58/4 gelten. Die Befreiung wird dann auf Art. 11 Abs. 1 b) basieren.

Steuerbefreiungen

Artikel 12

(1) *Verbrauchssteuerpflichtige Waren sind von der Verbrauchsteuer befreit, wenn sie zur Verwendung für einen der folgenden Zwecke oder durch einen der folgenden Empfänger bestimmt sind:*

(...)

b) durch internationale Einrichtungen, die von den Behörden des Aufnahmemitgliedstaats als solche anerkannt sind, sowie durch die Mitglieder dieser Einrichtungen, und zwar in den Grenzen und entsprechend den Bedingungen, die in den internationalen Übereinkommen zur Gründung dieser Einrichtungen oder in den Sitzabkommen festgelegt sind;

Umgesetzt wurde dies innerhalb der SHARE-ERIC¹⁰¹⁶ Satzung wie folgt:

Art. 15 Abs. 5, 6

(5) *Für verbrauchssteuerpflichtige Waren gemäß Artikel 1 Absatz 1 Buchstaben b und c der Richtlinie 2008/118/EG des Rates kann eine Steuerbefreiung für verbrauchssteuerpflichtige Waren gemäß Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe b dieser Richtlinie gewährt werden, wenn diese verbrauchssteuerpflichtigen Waren ausschließlich für die offizielle Verwendung durch das SHARE-ERIC bestimmt sind und von ihm beschafft und bezahlt werden.*

Keine Befreiung von der Verbrauchssteuer für verbrauchssteuerpflichtige Waren wird gewährt für verbrauchssteuerpflichtige Waren, die für die persönliche Verwendung durch Beschäftigte des SHARE-ERIC oder Dritte bestimmt sind.

(6) *Eine Erstattung der Steuern auf Energieerzeugnisse und elektrischen Strom gemäß Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2008/118/EG ist gemäß Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe b und Artikel 12 Absatz 2 dieser Richtlinie möglich, wenn diese Energieerzeugnisse und dieser elektrische Strom ausschließlich für die offizielle Verwendung durch das SHARE-ERIC bestimmt sind und von ihm beschafft und bezahlt werden, und wenn der Steuerbetrag den Gesamtwert von 25 EUR je Rechnung übersteigt.*

1016 FN 3.

Keine Steuerbefreiung ist möglich für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom, die für die persönliche Verwendung durch Beschäftigte des SHARE-ERIC oder Dritte bestimmt sind.

Knapper formuliert wurde die Befreiung bei dem zuletzt gegründeten ERIC ELI:

Art. 30 der Satzung des ELI-ERIC¹⁰¹⁷:

- 8) *Für den Erwerb von Waren und Dienstleistungen durch das ELI ERIC und durch ein Mitglied des ELI ERIC im Sinne des Kapitels 3 der Satzung, die für die offizielle und ausschließliche Verwendung durch das ELI ERIC bestimmt sind, und sofern der Erwerb ausschließlich für die nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten des ELI ERIC im Einklang mit diesen Tätigkeiten erfolgt, gilt eine Mehrwert- und Verbrauchssteuerbefreiung nach Artikel 143 Absatz 1 Buchstabe g und Artikel 151 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates, Artikel 12 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates und Artikel 50 und 51 der Durchführungsverordnung (EU) Nr.282/2011 des Rates. Mehrwertsteuerbefreiungen sind auf Käufe im Wert von über 300 EUR beschränkt. Käufe durch das Personal fallen nicht unter diese Befreiungen.*

Diese Befreiung ist vor dem Hintergrund des Zieles einer einheitlichen Behandlung aller internationalen Einrichtungen iSd MwStRL zu sehen. Die Befreiung für Steuern im Energiebereich mag gerade für physikalische Einrichtungen mehr Relevanz haben.

B. Befreiung von Vergabeaufforderungen

§ 1 Statusverleihung durch Union

Art. 7 Abs. 3 ERIC-VO regelt, dass das ERIC ab dem Zeitpunkt seiner Gründung auch eine internationale Organisation im Sinne von Artikel 15 Buchstabe c der Richtlinie 2004/18/EG wird.¹⁰¹⁸

Gemäß Art. 3 Abs. 1 b) und e) AEUV verfügt die Union über ausschließliche Kompetenzen „bei der Festlegung der für das Funktionieren des

1017 Vgl dazu FN 24. – Zur Problematik der in dieser Klausel vorgesehenen Befreiung auch der Mitglieder siehe oben, 4. Teil, A. § 5.

1018 Richtlinie 2004/18/EG wurde mittlerweile durch Richtlinie 2014/24/EU vom 26. Februar 2014, ABl. 94/65 ersetzt. Siehe dazu bereits oben, FN 679.

Binnenmarkts erforderlichen Wettbewerbsregeln“ und „der gemeinsamen Handelspolitik.“ Gemäß Art. 4 Abs. 2 a) AEUV teilt sie sich die Zuständigkeiten im Bereich des Binnenmarkts mit den Mitgliedstaaten. Auf Basis des Art. 114 AEUV hat die Union die Richtlinie 2004/18/ EG erlassen. Die Union vermag es daher auch, das ERIC gemäß Art. 15 c) der Richtlinie 2004/18/EG aus dem Anwendungsbereich dieser Richtlinie herauszunehmen. Als Folge ist das ERIC somit nicht dazu verpflichtet, die Vergaberegulungen der Union zu beachten, wie sie jeweils in das nationale Recht übertragen worden sind.¹⁰¹⁹

§ 2 Notwendigkeit eigener Regelungen

Dadurch befindet sich das ERIC jedoch nicht etwa in einem regelfreien Raum, sondern muss¹⁰²⁰ sich stattdessen eigene Vergaberegulungen geben, die sich gemäß Art. 10 g) vi) ERIC-VO an den Grundsätzen der Transparenz, der Nichtdiskriminierung und des Wettbewerbs orientieren müssen. Soweit es hier zu Lücken kommt, findet ergänzend das nationale Vergaberecht des Sitzstaates gemäß Art. 15 Abs. 1 b) ERIC-VO Anwendung.¹⁰²¹

Spezifische Regelungen eines ERICs sollen öffentlich gemacht werden.¹⁰²²

§ 3 Modelle

Von spezieller Bedeutung ist die Befreiung von den Vergabeerfordernissen bei ERICs, bei denen sich die zudem sehr kostenaufwendige Forschungsinfrastruktur noch im Aufbau befindet.

1019 Dem ERIC steht es frei, sich gleichwohl diesen Regelungen zu unterwerfen.

1020 Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2014/24/EU geht seinem Wortlaut nach sogar davon aus, dass die internationale Organisation „verpflichtet“ ist, „die Vergabe beziehungsweise Durchführung nach anderen als den in dieser Richtlinie festgelegten Vergabeverfahren vorzunehmen“, was bei ERICs nicht zwingend der Fall ist.

1021 Dazu unten, 5. Teil, B. § 3 III.

1022 *Practical guidelines* (2015), S. 16.

I. Einkaufsregelungen des Europäische Spallationsquelle-ERIC

Ein Beispiel dafür, wie die Befreiung genutzt wird, dabei aber die Notwendigkeit detaillierter Regelungen entstehen, sind die Einkaufsregelungen des Europäische Spallationsquelle-ERIC.¹⁰²³ Über diese Regelungen verpflichtet sich dieses ERIC gemäß Art 3 Abs.1 der Einkaufsregelungen (im Folgenden: ER) zur Beachtung der o.g. Grundsätze von Transparenz, Nichtdiskriminierung und der Beachtung des Wettbewerbs. In Umsetzung der Möglichkeit eigene Regelungen vorzusehen, werden beispielsweise Ausnahmen von der Veröffentlichung von Ausschreibungen (Art. 5 Abs. 1 ER), die Möglichkeit der Verkürzung von Fristen (Art. 5 Abs. 3 ER), Bestimmung der Verfahrensart (Art. 12 ER) und die Einrichtung einer Schiedsgerichtsbarkeit (Art. 39) geregelt.

II. Regelung bei CLARIN ERIC

Für ERICs, die ein vergleichsweise geringes Einkaufsvolumen haben, lohnt sich hingegen der Aufwand eigener Vergaberegulungen nicht:

Auszug aus der Satzung des CLARIN-ERIC¹⁰²⁴:

Article 24-Procurement policy and tax exemption

24.1. *CLARIN ERIC shall treat procurement candidates and tenderers equally and in a non-discriminatory way, independent of whether or not they are based in the Union. The CLARIN ERIC procurement policy shall respect the principles of transparency, non-discrimination, and competition. Since CLARIN is a distributed facility, procurement shall be done partly by the individual members, following their national public procurement regulations and procedures and partly by CLARIN ERIC itself.*

24.2. *The Executive Director shall be responsible for all CLARIN ERIC procurement. All tenders shall be publicised effectively on the CLARIN ERIC website and in the members' and observers' territories. For procurement amounts higher than EUR 200.000 CLARIN ERIC shall follow the principles of the EU Public Procurement Directives and subsequent applicable national legislation. The decision*

1023 Vgl. FN 13. – Die Einkaufsregelungen des European Spallation Source-ERIC sind abrufbar unter: [https://europeanspallationsource.se/procurement#procurement-ules](https://europeanspallationsource.se/procurement#procurement-rules) (letzter Abruf am 30.12.2022).

1024 Vgl. FN 4.

4. Teil: Vorrechte des ERIC

to award procurement shall be publicised and include a full justification. The General Assembly shall adopt Implementing Rules defining all necessary details on exact procurement procedures and criteria.

§ 4 Fazit

Die Möglichkeit der Befreiung von den Vergaberegungen der Union lohnt sich vor allem aus Sicht größerer, noch im Aufbau befindlicher Forschungsinfrastrukturen. Für andere ERICs stellt es offenbar mitunter einen größeren Aufwand dar, sich eigene Regelungen zu geben, als die Regelungen der Union zu befolgen.