Urteil vom 22. August 2013, V R 30/12

Konkurrenzverhältnis mehrerer Steuerbefreiungen für den Vorsteuerabzug

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 3, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 3, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2, UStG § 4 Nr 1 Buchst b, UStG § 6a, EWGRL 388/77 Art 28c, UStG § 4 Nr 17 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst e

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 25. September 2012, Az: 2 K 779/12

Leitsätze

1. Eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen, deren Lieferung im Inland ohne Recht zum Vorsteuerabzug steuerfrei wäre, berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug .

2. Offenbleibt, ob dies auch für den Fall der Ausfuhrlieferung gilt .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine gemeinnützige GmbH ("gGmbH"), lieferte in den Streitjahren 2001 und 2002 Blutplasma in das übrige Gemeinschaftsgebiet. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hob im Anschluss an eine Außenprüfung den Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--) für beide Streitjahre auf. Hiergegen legte die Klägerin am 14. Februar 2007 Einspruch ein, mit dem sie erstmals geltend machte, dass ihr --entgegen der bisherigen Beurteilung-- der Vorsteuerabzug nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1999 für die Lieferung von Blutplasma in das übrige Gemeinschaftsgebiet zustehe. Im Rahmen einer nachfolgenden Prüfung ging das FA davon aus, dass es sich bei den Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet um Reihengeschäfte gehandelt habe, in deren Rahmen die Lieferungen der Klägerin als nicht nach § 6a UStG steuerfrei anzusehen seien. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

2 Ohne die Frage, ob es sich um Lieferungen im Inland oder um innergemeinschaftliche Lieferungen handelt, zu vertiefen, ging das Finanzgericht (FG) bei seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2013, 813 veröffentlichten Urteil davon aus, dass die Klägerin unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zu den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei und sie auch keinen Vertrauensschutz beanspruchen könne. Selbst wenn innergemeinschaftliche Umsätze vorlägen, sei die Klägerin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Komme ein Vorsteuerabzug bei Blutplasmalieferungen im Inland nicht in Betracht, bestehe auch bei Blutplasmalieferungen, die als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei seien, kein Recht auf Vorsteuerabzug.

3 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision, mit der sie Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Die Rechtsprechung des EuGH betreffe andere Sachverhalte. Ihr sei für andere Zeiträume Vertrauensschutz gewährt worden. Ihre Rechtsauffassung werde durch die gesetzgeberischen Erwägungen bei der Einführung des Mehrwertsteuersystems durch das UStG 1967 bestätigt. Der EuGH-Rechtsprechung sei nicht zu folgen.

4 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 1. Februar 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. April 2012 dahingehend zu ändern, dass die festgesetzte Umsatzsteuer um weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von ... € (2001) und ... € (2002) gemindert wird.

5 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

6 Das FG habe zutreffend entschieden. Die Steuerfreiheit ohne Vorsteuerabzug habe Vorrang vor der Steuerfreiheit mit Vorsteuerabzug. Vertrauensschutz sei nicht zu gewähren, da die Voraussetzungen von § 176 AO nicht vorlägen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin ist für die Lieferung von Blutplasma in das Ausland nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

8 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ist der Vorsteuerabzug für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet, ausgeschlossen.

9 a) Diese Vorschriften sind entsprechend Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG auszulegen. Danach ist der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.

10 b) Nach nunmehr ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist der Unternehmer gemäß § 15 Abs. 1 und 2 Satz 1 Nr. 1 UStG bei richtlinienkonformer Auslegung zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Eingangsleistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung steuerpflichtiger Leistungen gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG) zu verwenden beabsichtigt. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf sein Urteil vom 9. Februar 2012 V R 40/10 (BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 19).

11 c) Neben dem Vorsteuerabzug für steuerpflichtige Leistungen gegen Entgelt ist der Unternehmer gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG auch insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, als er Eingangsleistungen für Zwecke der dort aufgeführten steuerfreien Umsätze zu verwenden beabsichtigt. Zu diesen gehören die nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a UStG steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen, nicht aber z.B. die nach § 4 Nr. 17 Buchst. a UStG steuerfreie Lieferung von menschlichem Blut im Inland.

12 Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 17 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG. Danach gewähren die Mitgliedstaaten jedem Steuerpflichtigen den Abzug oder die Erstattung der in Abs. 2 genannten Mehrwertsteuer auch, soweit Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. g und i, Art. 15, Art. 16 Abs. 1 Teile B, C, D und E und Abs. 2 sowie Art. 28c Teile A und C der Richtlinie 77/388/EWG befreiten Umsätze verwendet werden. Zu den danach zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen gehören innergemeinschaftliche Lieferungen i.S. von Art. 28c der Richtlinie 77/388/EWG, nicht aber auch die Lieferung von menschlichem Blut, die nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei ist.

13 2. Im Streitfall ist die Klägerin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wie das FG zutreffend unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil vom 7. Dezember 2006 C-240/05, Eurodental (Slg. 2006, I-11479) entschieden hat.

14 a) Bezieht der Unternehmer Leistungen für die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen, deren Lieferung im Inland aber steuerfrei ist, hat der Unternehmer kein Recht auf Vorsteuerabzug. Nach dem Leitsatz des EuGH-Urteils Eurodental in Slg. 2006, I-11479 eröffnet ein Umsatz, "der nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der ... Richtlinie 77/388/EWG ... innerhalb eines Mitgliedstaats von der Mehrwertsteuer befreit ist, ... kein Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe b dieser Richtlinie, selbst wenn es sich um einen innergemeinschaftlichen Umsatz handelt".

15 Maßgeblich ist hierfür die Entscheidung des EuGH, dass, wenn die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen ein Recht auf Vorsteuerabzug im Abgangsmitgliedstaat eröffnen würde, obwohl die Inlandslieferung dieses Gegenstandes steuerfrei ist, derartige Gegenstände in der Gemeinschaft unter vollständiger Befreiung von der Mehrwertsteuer geliefert werden könnten, da im Hinblick auf die Steuerfreiheit der Inlandslieferung auch der

innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat gemäß Art. 28c Teil B Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG (im Inland: § 4b Nrn. 1 und 2 UStG) steuerfrei wäre und daher ein Vorsteuerabzug ohne Besteuerung auf der folgenden Stufe erfolgen würde (EuGH-Urteil Eurodental in Slg. 2006, I-11479 Rdnr. 40). Nach der Zielsetzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und der durch die Richtlinie 77/388/EWG eingeführten Regelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten kann aber "ein Steuerpflichtiger, dem eine Steuerbefreiung zugute kommt und der folglich nicht zum Abzug der innerhalb eines Mitgliedstaats gezahlten Vorsteuer berechtigt ist, dieses Recht auch dann nicht haben, wenn der betreffende Umsatz innergemeinschaftlichen Charakter hat" (EuGH-Urteil Eurodental in Slg. 2006, I-11479 Rdnr. 41), so dass es unter "diesen Umständen ... der Systematik der Sechsten Richtlinie [entspricht], dass der Regelung, die auf die spezifischen Steuerbefreiungen des Artikels 13 Teil A dieser Richtlinie anwendbar ist, Vorrang vor derjenigen zuerkannt wird, die auf die von der Richtlinie vorgesehenen allgemeinen Steuerbefreiungen betreffend innergemeinschaftliche Umsätze anwendbar ist" (EuGH-Urteil Eurodental in Slg. 2006, I-11479 Rdnr. 44).

16 Dieses Spezialitätsverhältnis ist auch bei der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung von § 15 Abs. 3 UStG zu beachten, da der Wortlaut dieser Vorschrift dem nicht entgegensteht. Ohne Bedeutung ist daher, dass sich im Streitfall die Steuerfreiheit des Inlandsumsatzes zwar nicht aus Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 77/388/EWG, aber aus Buchst. d dieser Bestimmung als unionsrechtlicher Grundlage von § 4 Nr. 17 Buchst. a UStG ergibt.

17 b) Danach hat das FG zu Recht entschieden, dass die Klägerin im Streitfall nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Selbst wenn sie innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeführt hat, die grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist entgegen der Auffassung der Klägerin der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, weil die Lieferung von Blutplasma im Inland nach § 4 Nr. 17 Buchst. a UStG steuerfrei ist.

18 c) Soweit die Klägerin auf die an diesem Urteil geübte Kritik verweist, beruht diese auf einer Besonderheit der Rechtssache Eurodental in Slg. 2006, I-11479, die im Streitfall nicht besteht.

19 aa) Über die vorstehend wiedergegebenen allgemeinen Grundsätze hinaus betrifft das EuGH-Urteil Eurodental in Slg. 2006, I-11479 den Sonderfall der Lieferung eines Gegenstandes, der im Abgangsmitgliedstaat (Luxemburg) entsprechend dem Regelsystem der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei ist, während die Lieferung desselben Gegenstandes aufgrund einer mit der Richtlinie übereinstimmenden Sonderregelung im Bestimmungsmitgliedstaat steuerpflichtig ist. Der EuGH versagt auch für diesen Sonderfall den Vorsteuerabzug, was z.B. Reiß (Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2007, 565 ff.) kritisiert.

20 bb) Eine derartige Fallgestaltung liegt entgegen der Auffassung der Klägerin im Streitfall nicht vor. Soweit sie geltend macht, dass Lieferungen nach Österreich erfolgt seien und die Lieferungen von Blutplasma in Österreich --anders als nach dem deutschem UStG-- steuerpflichtig seien, schließt sich der erkennende Senat dem nicht an. Denn nach § 6 Abs. 1 Nr. 21 des österreichischen Bundesgesetzes über die Besteuerung der Umsätze (BGBl für die Republik Österreich 663/1994, S. 5379) sind --wie im Inland-- "die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch" steuerfrei. Diese Steuerfreiheit besteht nach Ruppe/Achatz (UStG, 4. Aufl. 2011, § 6 Rz 419) seit dem 1. Januar 1997 und galt somit auch in den Streitjahren.

21 Soweit die Klägerin hiergegen geltend macht, dass sich diese Steuerfreiheit im Gegensatz zu der nach nationalem Recht bestehenden Rechtslage nicht auf Plasma beziehe, das ausschließlich zur industriellen Weiterverarbeitung und zur Erzeugung von Arzneispezialitäten verwendet wird, und Gegenstand ihrer Lieferungen derartiges Plasma gewesen sei, handelt es sich um neuen Sachvortrag, der im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigen war (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Mai 2011 V R 39/10, BFH/NV 2011, 1474, unter II.3.).

22 cc) Im Übrigen kann der Senat offenlassen, ob die für den Streitfall maßgeblichen Grundsätze des EuGH-Urteils Eurodental in Slg. 2006, I-11479 auch auf Ausfuhrlieferungen übertragen werden können (vgl. insoweit die Kritik von Reiß in UR 2007, 565 ff., 573 f.). Daher kommt es auf mögliche gesetzgeberische Erwägungen zum UStG 1967 im Hinblick auf das Konkurrenzverhältnis zwischen Steuerbefreiungen für Inlandslieferungen und Ausfuhrlieferungen nicht an.

23 3. Wie das FG weiter zutreffend entschieden hat, ist § 176 Abs. 2 AO im Hinblick auf die spätere Änderung von Abschn. 204 Abs. 4 der Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) 2004 durch Abschn. 204 Abs. 4 UStR 2008 schon deshalb nicht anwendbar, weil die Klägerin den hier streitigen Vorsteuerabzug erstmals mit ihrem Einspruch vom 14. Februar 2007 und damit nach Ergehen des EuGH-Urteils Eurodental in Slg. 2006, I-11479 geltend gemacht hat. Die Anwendung von § 176 AO scheitert zudem daran, dass sich die Klägerin nicht gegen die Änderung eines

Steuerbescheides wehrt, mit dem das FA einen zuvor in einem Steuerbescheid berücksichtigenden Vorsteuerabzug versagt. Die Klägerin kann sich auch nicht insoweit auf Vertrauensschutz berufen, als sie geltend macht, dass sie nach Abschn. 204 Abs. 4 UStR 2000 zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sei. Denn dem kommt im gerichtlichen Verfahren keine Bedeutung zu, da es sich hierbei nur um eine norminterpretierende Verwaltungsanweisung handelt, die die Gerichte nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht bindet (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10. November 2011 V R 34/10, BFH/NV 2012, 803, m.w.N.).

24 Soweit andere Erlassgründe vorliegen sollten, könnten diese nicht im hier vorliegenden Festsetzungsverfahren, sondern nur in einem gesonderten Erlassverfahren (§§ 163, 227 AO) Berücksichtigung finden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de