Urteil vom 24. Oktober 2013, V R 17/13

Verhältnis nationales Recht und Unionsrecht - Anwendungsvorrang

BFH V. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 68, FGO § 127, EGRL 112/2006 Art 98 Anh 3 Nr 1, UStG Anl 2 Nr 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 14, UStG § 3 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 03. Oktober 2012, Az: 16 K 193/12

Leitsätze

1. Ob eine gesetzlich geschuldete Steuer i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG vorliegt, bestimmt sich unter Berücksichtigung des Unionsrechts.

2. Sieht das nationale Recht für eine Leistung den ermäßigten Steuersatz vor, während sie nach dem Unionsrecht dem Regelsteuersatz unterliegt, kann sich der zum Vorsteuerabzug berechtigte Leistungsempfänger auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts berufen und --bei Vorliegen der weiteren z.B. rechnungsmäßigen Voraussetzungen-- den Vorsteuerabzug nach dem für ihn günstigeren Regelsteuersatz in Anspruch nehmen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb mit Übernahmebestätigung vom 6. Juli 2011 und aufgrund eines im Juli 2011 abgeschlossenen Kaufvertrages ein Springpferd. Es handelte sich um einen Mietkaufvertrag mit einer Mietzeit von 48 Monaten, beginnend ab 1. August 2011. Die Gesamtmietforderung belief sich auf 77.645,52 € zzgl. einer nach dem Regelsteuersatz berechneten Umsatzsteuer von 14.752,65 €. Der Kläger machte den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pferdes geltend.

2 Demgegenüber erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--), im Dezember 2011 einen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung III/2011, nach dem der Vorsteuerabzug nur auf der Grundlage des ermäßigten Steuersatzes in Höhe von 5.435,19 € anerkannt wurde.

3 Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg. Nach dem im Mehrwertsteuerrecht 2013, 562 veröffentlichten Urteil des FG ist der Kläger nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Streitjahr gültigen Fassung (UStG) und unter Berücksichtigung von Art. 98 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) sowie unter Beachtung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Lieferung des Pferdes unterliege nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 Buchst. a dem ermäßigten Steuersatz, so dass die Steuer nur nach Maßgabe des ermäßigten Steuersatzes gesetzlich geschuldet werde und nur insoweit zum Vorsteuerabzug berechtige. Dass die Geltung des ermäßigten Steuersatzes für die Lieferung im Streitfall unionsrechtswidrig sei, sei ohne Bedeutung. Die Regelungen der MwStSystRL über die Anwendung ermäßigter Steuersätze beträfen nur das Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Lieferer und dessen Finanzamt, an dem der Leistungsempfänger nicht beteiligt sei. Der Kläger könne sich daher nicht auf das Unionsrecht berufen. Er könne auch nicht geltend machen, dass sich der Lieferer auf das Unionsrecht berufen habe, da das nationale Recht für den Lieferer günstiger sei als das Unionsrecht.

4 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision, für die er Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Die Lieferung des Pferdes unterliege nach dem Unionsrecht dem Regelsteuersatz. Er könne sich hierauf gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen. Hierfür spreche auch das Ziel einer einheitlichen Anwendung des Mehrwertsteuerrechts. Durch den ermäßigten Steuersatz solle der Leistungsempfänger begünstigt werden.

5 Während des Revisionsverfahrens gab der Kläger eine Umsatzsteuerjahreserklärung 2011 ab, in der aufgrund eines "Versehens" der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Springpferds nur nach Maßgabe des ermäßigten Steuersatzes geltend gemacht wurde. Die Jahreserklärung führte im Hinblick auf andere Sachverhalte zu einer Steuervergütung. Das FA stimmte der Jahreserklärung nach § 168 Satz 2 der Abgabenordnung durch Bescheid vom 14. Juni 2013 zu. Der Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 wurde gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 121 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens.

6 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 vom 14. Juni 2013 dahingehend zu ändern, dass der volle Vorsteuerabzug für den Mietkauf des Pferdes in Höhe von 14.752,65 € gewährt wird.

7 Das FA beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

8 Das nationale Recht habe die Bestimmungen des Unionsrechts zum Vorsteuerabzug zutreffend umgesetzt. Der Kläger könne sich nicht darauf berufen, dass der Lieferer die Steuer nach § 14c UStG schulde. Die Regelungen zum ermäßigten Steuersatz beträfen nur das Steuerschuldverhältnis zwischen Fiskus und Lieferer, nicht aber auch das zum Leistungsempfänger. Der Besteuerung sei geltendes, nicht aber fiktives Recht zugrunde zu legen. Eine Berufung auf das Unionsrecht zu eigenen Ungunsten sei nicht möglich. Der Kläger könne nicht zu Lasten seines Lieferers einen Anwendungsvorrang geltend machen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO).

10 1. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO).

11 Das FG hat über den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid III/2011 vom 1. Dezember 2011 entschieden. An dessen Stelle ist während des Revisionsverfahrens der Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 vom 14. Juni 2013 getreten, der nach § 68 Satz 1 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist (zur Anwendung von § 68 FGO im Verhältnis von Vorauszahlungs- zu Jahresbescheid vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.1.a, und vom 19. Juli 2011 XI R 21/10, BFHE 235, 14, BStBl II 2012, 434, unter II.1.a). Dass der Kläger "versehentlich" eine nach seinem materiell-rechtlichen Rechtsstandpunkt unzutreffende Jahreserklärung abgegeben hat, ist dabei unbeachtlich, da er letztlich nur die ansonsten durch das FA vorzunehmende Änderung vorweggenommen hat. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos geworden und aufzuheben (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17. Januar 2008 VI R 44/07, BFHE 220, 269, BStBl II 2011, 21; vom 10. November 2010 XI R 79/07, BFHE 231, 373, BStBl II 2011, 311, unter II.1.).

12 2. Die Revision hat auch in der Sache Erfolg. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist der die Leistung empfangende Unternehmer --unter den weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift-- zum Vorsteuerabzug aus der ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuer berechtigt, wenn diese gesetzlich geschuldet wird. Ob eine in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer in diesem Sinne gesetzlich geschuldet wird, ist entgegen dem Urteil des FG unter Berücksichtigung des Unionsrechts zu entscheiden.

13 a) Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die nationalen Gerichte bei einem Widerspruch zwischen den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts und den Bestimmungen des Unionsrechts gehalten, für die volle Wirksamkeit des Unionsrechts Sorge zu tragen, indem sie erforderlichenfalls jede --auch spätere-- entgegenstehende Vorschrift des nationalen Rechts aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewandt lassen, ohne dass die vorherige Beseitigung dieser Vorschrift auf gesetzgeberischem Wege oder durch irgendein anderes verfassungsrechtliches Verfahren beantragt oder abgewartet werden müsste. Es ist alles Erforderliche zu tun, um diejenigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften "auszuschalten", die unter Umständen ein Hindernis für die volle Wirksamkeit der Unionsnormen bilden (EuGH-Urteil vom 26. Februar 2013 C-617/10, Fransson, Neue Juristische Wochenschrift 2013, 1415, Rdnr. 45 f). In Übereinstimmung hiermit kann sich der Steuerpflichtige nach der

Rechtsprechung des erkennenden Senats insbesondere auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts gegenüber richtlinienwidrigen Regelungen des nationalen Rechts berufen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11. Oktober 2012 V R 9/10, BFHE 238, 570, BFH/NV 2013, 170).

14 b) Im Streitfall kann der Kläger entgegen dem Urteil des FG einen Anwendungsvorrang des Unionsrechts gegenüber der richtlinienwidrigen Regelung in § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 Buchst. a geltend machen. Besteuert das nationale Recht eine Leistung ermäßigt, während sie nach dem Unionsrecht dem Regelsteuersatz unterliegt, kann sich der zum Vorsteuerabzug berechtigte Leistungsempfänger auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts berufen und --bei Vorliegen der weiteren z.B. rechnungsmäßigen Voraussetzungen-- den Vorsteuerabzug nach dem für ihn günstigeren Regelsteuersatz in Anspruch nehmen.

15 aa) In Bezug auf die Lieferung von Springpferden entsprach das nationale Recht nicht dem Unionsrecht.

16 (1) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 Buchst. a in seiner im Streitjahr geltenden Fassung galt der ermäßigte Steuersatz für "Pferde, einschließlich reinrassiger Zuchttiere, ausgenommen Wildpferde". Danach war der ermäßigte Steuersatz auch auf die Lieferung von Springpferden anzuwenden.

17 (2) Demgegenüber unterliegt die Lieferung von Springpferden nach dem Unionsrecht nicht dem ermäßigten Steuersatz, sondern dem Regelsteuersatz. Die Mitgliedstaaten sind berechtigt, auf die Lieferung von Pferden nach Art. 98 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 1 zu dieser Richtlinie einen ermäßigten Steuersatz für die Lieferung lebender Tiere einzuführen. Dies gilt nach dem EuGH-Urteil vom 12. Mai 2011 C-453/09, Kommission/ Deutschland (Slg. 2011, I-74 Rdnr. 45) aber nur für die "Tiere ..., die gewöhnlich und allgemein dafür bestimmt sind, in die menschliche oder tierische Nahrungskette zu gelangen" und somit nicht für Springpferde.

18 bb) Dass der Kläger nicht Steuerschuldner, sondern Abnehmer der Lieferung war, ohne die Steuer hierfür als Leistungsempfänger nach § 13b UStG zu schulden, ist für die Geltendmachung des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts unbeachtlich. In Bezug auf den Anwendungsvorrang ist die Minderung der den Unternehmer treffenden Steuerschuld maßgeblich. Diese verringert sich nicht nur für den Leistenden aufgrund der Anwendung eines unionsrechtlich vorgegebenen ermäßigten Steuersatzes anstelle des vom nationalen Recht vorgesehenen Regelsteuersatzes, sondern im Umkehrfall auch für den Leistungsempfänger, wenn das Unionsrecht wie im Streitfall die Anwendung des Regelsteuersatzes vorsieht, während der Umsatz nach nationalem Recht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Denn im zuletzt genannten Fall mindert sich für den zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger seine Steuerschuld, wenn der Vorsteuerabzug nach Maßgabe des Regelsteuersatzes anstelle des ermäßigten Steuersatzes vorgenommen wird, sofern z.B. auch eine dementsprechende Rechnung vorliegt.

19 cc) Demgegenüber lässt sich die Annahme des FG, es komme auf den mit der jeweiligen Vorschrift verfolgten Zweck an, so dass danach zu differenzieren sei, ob eine Regelung dem Schutz der Interessen einzelner oder dem öffentlichen Interesse an der gesetzmäßigen Steuererhebung zu dienen bestimmt sei, nicht mit dem sich aus der EuGH-Rechtsprechung ergebenden Erfordernis vereinbaren, für die volle Wirksamkeit des Unionsrechts Sorge zu tragen und dabei jede entgegenstehende Vorschrift des nationalen Rechts außer Betracht zu lassen. Es ist daher unerheblich, welchen rechtlichen Interessen die Bestimmung des Unionsrechts dient, deren Anwendungsvorrang der Steuerpflichtige geltend macht, wenn die Berufung auf das Unionsrecht zu einer niedrigeren Steuerschuld des Steuerpflichtigen führt.

20 Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus der vom FG für seine Beurteilung in Bezug genommene BFH-Rechtsprechung zum Auskunftsanspruch hinsichtlich der Besteuerung von Konkurrenten in der Rechtsform der juristischen Person des öffentlichen Rechts (BFH-Urteil vom 5. Oktober 2006 VII R 24/03, BFHE 215, 32, BStBl II 2007, 243). Diese allein Auskunftsansprüche betreffende Rechtsprechung schränkt die Geltendmachung des Anwendungsvorrangs in Bezug auf die eigene Besteuerung des Steuerpflichtigen nicht ein.

21 Aufgrund des Erfordernisses, für die volle Wirksamkeit des Unionsrechts Sorge zu tragen, kann dem Kläger auch nicht entgegengehalten werden, dass für seinen Lieferer die nach nationalem Recht bestehende Rechtslage günstiger als das Unionsrecht ist. Die Rechtsfolgen des vom Kläger geltend gemachten Anwendungsvorrangs beschränken sich vielmehr auf seine eigene Person und wirken sich entgegen der Auffassung des FA daher erst dann auf die Besteuerung seines Lieferers aus, wenn dieser gleichfalls einen Anwendungsvorrang geltend machen könnte, der aber für den Lieferer nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht zu einer niedrigeren Steuer führen kann.

22 c) Da das Urteil des FG diesen Maßstäben nicht entspricht, ist es aufzuheben. Der Kläger kann aus der auf der

Grundlage des Regelsteuersatzes erstellten Rechnung zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sein, da der Regelsteuersatz auf die von ihm bezogene Lieferung dem Unionsrecht entspricht.

23 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat von seinem Rechtsstandpunkt aus zu Recht keine Feststellungen zu den weiteren Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG getroffen. Insoweit sind im zweiten Rechtsgang Feststellungen zu einer aufgrund des "Mietkaufs" bereits im Streitjahr mit der Übergabe an die Klägerin ausgeführten Lieferung zu treffen.

24 Insoweit ist zu berücksichtigen, dass Lieferungen nach § 3 Abs. 1 UStG Leistungen sind, durch die ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Die Vorschrift beruht unionsrechtlich auf Art. 14 MwStSystRL. Der unionsrechtliche Begriff der Lieferung bezieht sich nach der Rechtsprechung des BFH nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen, sondern umfasst vielmehr jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Das setzt die Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag voraus, die ohne zivilrechtlichen Eigentumsübergang z.B. dann vorliegen kann, wenn der dem zivilrechtlichen Eigentümer zustehende Herausgabeanspruch wertlos ist oder der Eigentümer den wirtschaftlichen Gehalt des Gegenstands dem Abnehmer auf sonstige Weise zuwendet, wobei dem Herausgabeanspruch des Eigentümers z.B. dann keine wirtschaftliche Bedeutung mehr zukommt, wenn der Nutzungsberechtigte nach dem Nutzungsvertrag verlangen kann, dass ihm das zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut unentgeltlich oder zu einem geringen Entgelt übertragen wird (BFH-Urteil vom 16. April 2008 XI R 56/06, BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909, unter II.2.a). Dem entspricht es, dass der EuGH davon ausgeht, dass die Übergabe eines Gegenstandes aufgrund eines Leasingvertrages dem Erwerb eines Investitionsguts und damit einer Lieferung gleichzusetzen ist, wenn der Leasingnehmer z.B. über die wesentlichen Elemente des Eigentums an dem Gegenstand verfügt (EuGH-Urteil vom 16. Februar 2012 C-118/11, Eon Aset, Umsatzsteuer-Rundschau 2012, 230, mit Anm. Wäger, Rdnr. 40). Diese Grundsätze sind auch für das Vorliegen einer Lieferung im Rahmen eines Mietkaufs zu beachten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de