

Urteil vom 19. Februar 2014, XI R 9/13

Entnahme eines PKW aus dem Unternehmen in den nichtunternehmerischen (privaten) Bereich mit anschließender Beförderung (Ausfuhr) in ein Drittland keine steuerfreie Ausfuhrlieferung

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 1b S 1 Nr 1, UStG § 3f S 1, UStG § 4 Nr 1 Buchst a, UStG § 6 Abs 5, EGRL 112/2006 Art 16, EGRL 112/2006 Art 31, EGRL 112/2006 Art 32, EGRL 112/2006 Art 146 Abs 1 Buchst a, UStG § 3 Abs 5a, EWGRL 388/77 Art 15 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 6

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 29. Januar 2013, Az: 14 K 4151/11

Leitsätze

Die Entnahme eines PKW durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen in den nichtunternehmerischen (privaten) Bereich mit späterer Beförderung (Ausfuhr) in ein Drittland ist weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht eine steuerfreie Ausfuhrlieferung.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb im Jahr 2009 (Streitjahr) in B, Bundesrepublik Deutschland (Deutschland), als Einzelkaufmann mit dem Rechtsformzusatz "eingetragener Kaufmann" bzw. "e.K." i.S. des § 19 Abs. 1 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs die Verwaltung eigener und fremder Immobilien sowie Verpachtung von Gaststätten.
- 2** Im Mai 2008 erwarb der Kläger einen PKW des Typs Bentley Continental GTC zum Preis von 168.067,22 € zuzüglich 31.932,78 € Umsatzsteuer. Er ordnete den PKW in vollem Umfang seinem Unternehmensvermögen zu und nahm den Vorsteuerabzug vor, den das damals für die Besteuerung des Klägers zuständige Finanzamt ... (FA P) nur in Höhe von 87,66 % zum Abzug zuließ, weil der Kläger auch steuerfreie Vermietungsumsätze ausführte.
- 3** Im November 2008 verlegte der Kläger seinen privaten Wohnsitz nach X, Schweizerische Eidgenossenschaft (Schweiz).
- 4** Im Februar 2009 entnahm der Kläger den PKW aus seinem Unternehmen in seinen nichtunternehmerischen (privaten) Bereich. Die Bemessungsgrundlage dieser Entnahme schätzte er gemäß einem Ankaufangebot eines Autohauses auf 105.000 € (ca. 100/119 des gebotenen Bruttopreises von 124.850 €) und erteilte am 9. Februar 2009 unter der deutschen Firma sich selbst (an die Privatanschrift in der Schweiz) eine Rechnung. Umsatzsteuer wies er in der Rechnung nicht aus. Am 4. März 2009 wurde der PKW auf einem LKW in die Schweiz ausgeführt. Die Zollbehörden der Schweiz erhoben aufgrund der Einfuhr des PKW in die Schweiz durch Veranlagungsverfügungen vom 24. März 2009 beim Kläger Schweizerische Mehrwertsteuer und Automobilsteuer.
- 5** Der Kläger behandelte die Entnahme des PKW zunächst als eine aufgrund von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) im Inland umsatzsteuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe (Entnahme).
- 6** Im April 2010 übermittelte der Kläger dem FA P eine korrigierte Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Dezember 2009, in der er die steuerpflichtigen Umsätze um 105.000 € verringerte und die Entnahme als steuerfreien Umsatz mit Vorsteuerabzug anmeldete. Er vertrat die Auffassung, die Entnahme des PKW sei nach § 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 UStG als Ausfuhrlieferung steuerfrei.
- 7** Das FA P folgte dieser Einschätzung in dem auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) gestützten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Dezember 2009 nicht, weil nach § 6 Abs. 5 UStG für unentgeltliche Wertabgaben die

Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen ausgeschlossen sei.

- 8 In seinem Einspruch berief sich der Kläger darauf, dass der Umsatz nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) umsatzsteuerfrei sei. Sowohl die besondere Ortsregelung für unentgeltliche Wertabgaben in § 3f UStG als auch § 6 Abs. 5 UStG seien richtlinienwidrig.
- 9 Im Laufe des Einspruchsverfahrens gab das FA P unter Berufung auf § 21 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 1 Nr. 25 der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung die Bearbeitung des Steuerfalls an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ab. Im Anschluss daran reichte der Kläger eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2009 beim FA ein, in der er die Entnahme des PKW abermals als steuerfrei behandelte. Das FA stimmte der Steueranmeldung allerdings nicht zu, sondern erließ am 4. November 2011 einen Umsatzsteuerbescheid für 2009, in dem es die Entnahme des PKW (weiterhin) als steuerpflichtig behandelte.
- 10 Der Einspruch hatte insoweit Erfolg, als das FA in der Einspruchsentscheidung vom 4. November 2011 den Vorsteuerabzug nach § 15a Abs. 1 und 8 UStG in Höhe von 3.124,60 € zugunsten des Klägers berichtigte, da sich durch die steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert hätten. Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück.
- 11 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es vertrat die Auffassung, die Entnahme des PKW sei einer unbewegten Lieferung i.S. des § 3 Abs. 7 UStG gleichzustellen, da die "Entnahme als solche" stets ohne Fortbewegung des Gegenstands erfolge. Eine bewegte Entnahme gebe es nicht, so dass die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen ausgeschlossen sei und § 6 Abs. 5 UStG nur klarstellende Funktion habe.
- 12 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG und Art. 146 Abs. 1 Buchst. a der MwStSystRL. Er macht geltend, dass bei der Ausfuhrlieferung die Beförderung oder Versendung des Gegenstands auch nach der Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgen könne, was sich am Abholfall zeige. Die Auslegung des FG verstoße gegen das Bestimmungslandprinzip. Die Entnahme als fiktive Lieferung sei deshalb sowohl nach nationalem Recht als auch nach Unionsrecht insoweit der Lieferung gleichzustellen. § 6 Abs. 5 UStG sei folglich richtlinienwidrig und müsse unangewendet bleiben.
- 13 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. November 2011 dahin gehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf ... € festgesetzt wird.
- 14 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist unbegründet; sie ist deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Entnahme des PKW sowohl nach den Vorschriften des nationalen Rechts als auch nach den einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts im Inland umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig ist.
- 17 1. Der streitige Umsatz ist nach nationalem Recht schon deshalb umsatzsteuerpflichtig, weil § 6 Abs. 5 UStG die Anwendung des § 6 UStG auf Umsätze i.S. des § 3 Abs. 1b UStG ausschließt.
- 18 a) Die Entnahme des PKW ist umsatzsteuerbar, worüber zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit besteht:
- 19 aa) Der Umsatzsteuer unterliegen u.a. nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Einer Lieferung gegen Entgelt wird u.a. durch § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, gleichgestellt. Eine solche Entnahme liegt auch dann vor, wenn der Unternehmer einen Gegenstand für eigene nichtunternehmerische Zwecke entnimmt und somit keinem Abnehmer --wie von § 3 Abs. 1 UStG vorausgesetzt-- Verfügungsmacht verschafft wird (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Dezember 2012 XI R 3/10, BFHE 239, 377, BFH/NV 2013, 661, Rz 15, m.w.N.).

Weiter ist erforderlich, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

- 20** bb) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Die Überführung des PKW vom unternehmerischen in den nichtunternehmerischen (privaten) Bereich des Klägers ist eine Entnahme i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 18. Oktober 2001 V R 106/98, BFHE 196, 363, BStBl II 2002, 551, unter II.1.). Der Erwerb des PKW im Jahr 2008 berechtigte den Kläger --wie zunächst vom FA P und im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom FA anerkannt-- zum teilweisen Vorsteuerabzug.
- 21** b) Der Ort dieser gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG fingierten Lieferung lag in B, Deutschland. Auch darüber besteht zwischen den Beteiligten im Ergebnis kein Streit. Dies ergibt sich allerdings nicht --wie der Kläger annimmt-- aus § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, sondern aus § 3f UStG.
- 22** aa) Der Ort der Lieferung richtet sich (nur) vorbehaltlich der §§ 3c, 3e, 3f und 3g UStG nach § 3 Abs. 6 bis 8 UStG (§ 3 Abs. 5a UStG).
- 23** Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn jemand die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt; die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten (§ 3 Abs. 6 Sätze 3 und 4 UStG). Wird der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet, wird die Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG).
- 24** § 3f Satz 1 UStG regelt allerdings, dass u.a. Lieferungen i.S. des § 3 Abs. 1b UStG an dem Ort ausgeführt werden, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.
- 25** bb) Ausgehend davon lag nach nationalem Recht der Ort der Lieferung nach § 3f Satz 1 UStG in B im Inland, weil der Kläger dort sein Unternehmen betrieb. Auf § 3 Abs. 6 oder 7 UStG kann insoweit schon deshalb nicht abgestellt werden, weil deren Anwendung durch § 3 Abs. 5a UStG ausgeschlossen wird.
- 26** c) Diese Lieferung ist nach deutschem Recht nicht umsatzsteuerfrei; denn die Anwendung des § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG auf Entnahmen i.S. des § 3 Abs. 1b UStG wird durch § 6 Abs. 5 UStG ausdrücklich ausgeschlossen. Dies entsprach nach Auffassung des Gesetzgebers der bisherigen Besteuerungspraxis beim Entnahmeeigenverbrauch (BTDrucks 14/443, 38). Dies beruhte auf der Erwägung, dass eine sich an den Eigenverbrauch durch Gegenstandsentnahme ggf. anschließende Lieferung nicht --wie von § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG vorausgesetzt-- "im Rahmen des Unternehmens" i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, sondern im nichtunternehmerischen Bereich erfolgte (vgl. BFH-Beschluss vom 5. Oktober 1993 V B 58/93, BFH/NV 1994, 590, unter II.2.b).
- 27** 2. Entgegen der Auffassung des Klägers folgt ein anderes Ergebnis auch nicht aus den einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts (Art. 16, 31 f., 146 der MwStSystRL).
- 28** a) Die Entnahme des PKW ist auch nach Unionsrecht umsatzsteuerbar, worüber ebenfalls kein Streit besteht:
- 29** aa) Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der MwStSystRL Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt. Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird auch unionsrechtlich durch Art. 16 der MwStSystRL die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.
- 30** bb) Auch diese Voraussetzungen liegen --gemäß den Ausführungen unter II.1.a bb-- vor.
- 31** b) Der Ort dieser fingierten Lieferung des PKW lag auch nach Unionsrecht in B, Deutschland.
- 32** aa) Wird der Gegenstand der Lieferung vom Lieferer, vom Abnehmer oder von einer dritten Person befördert oder versendet, gilt nach Art. 32 Unterabs. 1 der MwStSystRL als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet. Wird der Gegenstand nicht versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet (Art. 31 der MwStSystRL).

- 33** Eine dem § 3f Satz 1 UStG entsprechende Ortsregelung --u.a. für Entnahmen i.S. des Art. 16 der MwStSystRL-- enthält das Unionsrecht nicht.
- 34** bb) Vorliegend bedarf keiner Entscheidung, ob --wovon das FG München in seinem rechtskräftigen Urteil vom 1. Dezember 2010 3 K 1286/07 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1022) ausgegangen ist-- eine Entnahme generell unionsrechtlich als unbewegte Lieferung i.S. des Art. 31 der MwStSystRL anzusehen ist. Jedenfalls liegt im Streitfall nach Art. 31 der MwStSystRL der Ort der Lieferung in B im Inland, weil der Kläger dort am 9. Februar 2009 den Gegenstand (PKW) aus seinem Unternehmen entnommen und damit die der Lieferung gleichgestellte --und von der späteren Beförderung (Ausfuhr) in die Schweiz zu trennende-- Entnahme vorgenommen hat.
- 35** Ob und inwieweit § 3f UStG auch in anderen Fällen mit dem Unionsrecht vereinbar ist, kann vorliegend offen bleiben.
- 36** c) Auch nach Unionsrecht ist die Entnahme des PKW nicht umsatzsteuerfrei.
- 37** aa) Art. 146 Abs. 1 der MwStSystRL lautet auszugsweise:
- "Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:
- a) die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden; ..."
- 38** Auch diese Steuerbefreiung wird nach Art. 131 der MwStSystRL unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiung und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen. Dies zusammengefasst stimmt die Befreiung mit der Vorgängerbestimmung des Art. 15 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) überein.
- 39** bb) Nach der Rechtsprechung des V. Senats des BFH (vgl. Beschluss in BFH/NV 1994, 590) ist auch nach Unionsrecht die Entnahme eines Gegenstands keine steuerfreie Ausfuhrlieferung i.S. des Art. 15 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG. Der V. Senat des BFH hat zur Begründung ausgeführt, zwar würden unentgeltliche Zuwendungen unter den im Unionsrecht genannten weiteren Bedingungen einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt; dies besage aber nicht, dass der Zuwendende auch "Verkäufer" i.S. des Art. 15 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG sei.
- 40** cc) Nichts anderes gilt nach Auffassung des erkennenden Senats im Hinblick auf Art. 146 Abs. 1 Buchst. a der MwStSystRL: Da bei einer Entnahme (hier: i.S. des Art. 16 der MwStSystRL) kein Verkauf stattfindet, existiert auch kein Verkäufer, durch den oder auf dessen Rechnung der Gegenstand versandt oder befördert worden sein könnte. Eine Anwendung des Art. 146 Abs. 1 Buchst. a der MwStSystRL auf Entnahmen für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen scheidet deshalb aus.
- 41** Der erkennende Senat schließt sich deshalb auch unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) der Auffassung im BFH-Beschluss in BFH/NV 1994, 590 an (Steuerfreiheit ebenfalls verneinend Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 91 Rz 42; Langer in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 6 Rz 141; wohl auch Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 109 Rz 124; zustimmend für Entnahmen i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Vor §§ 4 bis 9 Rz 125; Stadie, UStG, 2. Aufl., § 6 Rz 45; Husmann in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 4 Nr. 1 Rz 22; a.A. Tehler in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 6 Rz 780 f.; Lohse, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1999, 316, 317; Radeisen in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 6 Rz 72, 726 ff.; Huschens, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 1999, 417, 422 f.).
- 42** (1) Nur diese Auslegung entspricht dem Zweck des Art. 16 der MwStSystRL (Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG), die Gleichbehandlung des Steuerpflichtigen, der einen Gegenstand seines Unternehmens für private Zwecke entnimmt, und eines gewöhnlichen Verbrauchers zu gewährleisten, der einen gleichartigen Gegenstand kauft (vgl. zu Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG EuGH-Urteile vom 6. Mai 1992 C-20/91 --De Jong--, Slg. 1992, I-2847, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1994, 290, Rz 15; vom 27. April 1999 C-48/97 --Kuwait Petroleum--, Slg. 1999, I-2323, HFR 1999, 590, Rz 21; vom 20. Januar 2005 C-412/03 --Hotel Scandic Gåsabäck--, Slg. 2005, I-743, BFH/NV Beilage 2005, 90, Rz 23; vom 30. September 2010 C-581/08 --EMI Group--, Slg. 2010, I-8607, HFR 2010, 1361, Rz 17). Ein Steuerpflichtiger, der beim Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten

Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte, soll der Zahlung der Mehrwertsteuer nicht entgehen, wenn er diesen Gegenstand dem Vermögen seines Unternehmens für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals entnimmt, und daher gegenüber dem Endverbraucher, der den Gegenstand unter Zahlung von Mehrwertsteuer erwirbt, ungerechtfertigte Vorteile genießen (vgl. EuGH-Urteile --De Jong-- in Slg. 1992, I-2847, HFR 1994, 290, Rz 15; vom 8. März 2001 C-415/98 --Bakcsi--, Slg. 2001, I-1831, BFH/NV Beilage 2001, 52, Rz 42; vom 17. Mai 2001 C-323/99 --Fischer und Brandenstein--, Slg. 2001, I-4049, BFH/NV Beilage 2001, 177, Rz 56).

- 43** Dies gebietet, die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen jedenfalls auf Entnahmen für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen nicht anzuwenden; denn die von Privatpersonen im Inland umsatzsteuerpflichtig erworbenen Gegenstände bleiben bei ihrer Ausfuhr durch die Privatperson mit Mehrwertsteuer im Verhältnis ihres Wertes im Zeitpunkt der Ausfuhr belastet (vgl. allgemein EuGH-Urteil vom 25. Februar 1988 299/86 --Drexler--, Slg. 1988, 1213, HFR 1989, 450, Rz 10; s.a. EuGH-Urteil vom 5. Mai 1982 15/81 --Gaston Schul Douane Expeditur--, Slg. 1982, 1409, Neue Juristische Wochenschrift 1983, 1252, Rz 15).
- 44** (2) Schon aus diesem Grund greift auch die Berufung des Klägers auf das unionsrechtliche Bestimmungslandprinzip insoweit nicht durch (vgl. auch FG München, Urteil in EFG 2011, 1022, unter II.2.c).
- 45** (3) Soweit der Kläger außerdem einwendet, die Besteuerung verstoße gegen das Gebot der Rechtsformneutralität, trifft dies nicht zu. Es bestehen nämlich bei der Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben keine Unterschiede zwischen natürlichen Personen und juristischen Personen (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 29. März 2012 C-436/10 --BLM--, HFR 2012, 556, UR 2012, 712, Rz 24, 26 f.).
- 46** 3. Der Senat hält die unionsrechtliche Rechtslage für derart zweifelsfrei, dass es einer Vorlage an den EuGH nicht bedarf.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de