Urteil vom 23. Februar 2017, V R 37/15

Differenzbesteuerung beim "Ausschlachten" von Gebrauchtfahrzeugen

ECLI:DE:BFH:2017:U.230217.VR37.15.0

BFH V. Senat

UStG § 25a Abs 1, EGRL 112/2006 Art 311 Abs 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 315, EGRL 112/2006 Art 318, UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 30. September 2015, Az: 7 K 7183/13

Leitsätze

Die Differenzbesteuerung ist auch dann anwendbar, wenn ein Unternehmer Gegenstände liefert, die er gewonnen hat, indem er zuvor von ihm erworbene Gebrauchtfahrzeuge zerlegt hat .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 1. Oktober 2015 7 K 7183/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darum, ob die Veräußerung von gebrauchten Fahrzeugteilen, die der Kläger und Revisionskläger (Kläger) zuvor aus von Privatpersonen erworbenen Altfahrzeugen ausgebaut hat, der Differenzbesteuerung nach § 25a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterliegt.

2 Der Kläger kaufte in den Jahren 2009 bis 2011 (Streitjahre) häufig nicht mehr fahrtüchtige Gebrauchtfahrzeuge von Privatpersonen im ganzen Bundesgebiet an, zerlegte sie in ihre Einzelteile und verkaufte diese Einzelteile, insbesondere über eine Auktionsplattform.

3 In seiner Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2009 erklärte er u.a. nicht steuerbare Umsätze in Höhe der Einkaufspreise für die Gebrauchtfahrzeuge, die er bei der Ermittlung von Umsätzen nach § 25a UStG abgezogen hatte. Die Umsatzsteuererklärung wirkte als Festsetzung. Aufgrund einer Umsatzsteuersonderprüfung für das Streitjahr 2009 gelangte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass der Kläger die Umsätze mit durch Zerlegen von Fahrzeugen gewonnenen Einzelteilen zu Unrecht der Differenzbesteuerung gemäß § 25a UStG unterworfen habe. Die als nicht steuerbar erklärten Umsätze seien mit dem Nettobetrag der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Er erließ am 27. Mai 2011 einen entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2009. Gegen diesen Bescheid legte der Kläger Einspruch ein.

4 Die Umsatzsteuer-Jahreserklärungen für 2010 und 2011 gab der Kläger unter Zugrundelegung der Auffassung des FA ab. Diese Umsatzsteuer-Jahreserklärungen wirkten jeweils als Festsetzung. Der Kläger legte auch gegen diese Festsetzungen Einspruch ein.

5 Die Einsprüche des Klägers blieben erfolglos. Die daraufhin erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 2249 abgedruckten Urteil ab.

6 Dagegen wendet der Kläger sich mit der Revision. Er rügt die Verletzung materiellen Rechts.

7 Der Senat hat am 2. Juni 2016 das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in dem Verfahren Sjelle Autogenbrug (Az. des EuGH C-471/15) beschlossen. Nach der Entscheidung des EuGH vom 18. Januar 2017 (EU:C:2017:20) hat er den Beteiligten Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

8 Der Kläger sieht sich durch die Entscheidung des EuGH in seiner Rechtsauffassung bestätigt.

9 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und abweichend von den Umsatzsteuerfestsetzungen für 2009 vom 27. Mai 2011, für 2010 vom 28. Februar 2011 und für 2011 vom 31. August 2012, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Mai 2013, die Umsatzsteuer für 2009 auf 6.182,55 €, die Umsatzsteuer für 2010 auf 7.307,32 € und die Umsatzsteuer für 2011 auf 13.901,98 € festzusetzen.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Es vertritt unter Hinweis auf Abschn. 25a.1. Abs. 4 Sätze 4 und 5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) die Auffassung, würden von einem Gebrauchtgegenstand einzelne Teile geliefert, etwa beim Ausschlachten eines PKW, unterliege diese Lieferung nicht der Differenzbesteuerung. Zudem hält das FA es für schwierig, die Gesamtkaufpreise für die vom Kläger erworbenen Fahrzeuge, wie für die Differenzbesteuerung erforderlich, auf die gelieferten Einzelteile aufzuteilen. Aus den vom Kläger vorgelegten Unterlagen ergebe sich diese Aufteilung jedenfalls nicht. Die Unterlagen ermöglichten auch keine jahresbezogene Bildung einer Gesamtdifferenz.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG konnte bei seiner Entscheidung die Grundsätze des EuGH-Urteils Sjelle Autogenbrug (EU:C:2017:20) noch nicht berücksichtigen. Die Sache ist aber noch nicht spruchreif.

13 1. Die vom Kläger ausgeführten Lieferungen unterliegen der Differenzbesteuerung (§ 25a UStG).

14 a) Nach § 25a Abs. 1 UStG gilt für die Lieferungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG von beweglichen körperlichen Gegenständen unter bestimmten Voraussetzungen eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften des § 25a UStG (Differenzbesteuerung). Zu diesen Voraussetzungen gehört insbesondere, dass der Unternehmer ein Wiederverkäufer ist, wobei als Wiederverkäufer gilt, wer gewerbsmäßig mit beweglichen körperlichen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (§ 25a Abs. 1 Nr. 1 UStG), und dass die Gegenstände an den Wiederverkäufer im Gemeinschaftsgebiet geliefert wurden und für diese Lieferung Umsatzsteuer nicht geschuldet oder nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben oder die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde (§ 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG).

15 Unionsrechtliche Grundlage für die Differenzbesteuerung sind Art. 311 ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--). Nach Art. 313 Abs. 1 MwStSystRL wenden die Mitgliedstaaten auf die Lieferungen von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch steuerpflichtige Wiederverkäufer eine Sonderregelung zur Besteuerung der von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielten Differenz (Handelsspanne) an. Nach Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 MwStSystRL sind Gebrauchtgegenstände bewegliche körperliche Gegenstände, die keine Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten und keine Edelmetalle oder Edelsteine im Sinne der Definition der Mitgliedstaaten sind und die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind. Steuerpflichtiger Wiederverkäufer ist nach Art. 311 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL jeder Steuerpflichtige, der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zum Zwecke des Wiederverkaufs Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft, seinem Unternehmen zuordnet oder einführt, gleich, ob er auf eigene Rechnung oder aufgrund eines Einkaufs- oder Verkaufskommissionsvertrags für fremde Rechnung handelt.

16 b) Handelt ein Unternehmer mit Fahrzeugteilen, die er durch Zerlegung von zu diesem Zweck erworbenen Fahrzeugen gewinnt, handelt er mit beweglichen körperlichen Gegenständen i.S. des § 25a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG, die i.S. des § 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG an ihn geliefert werden. Der EuGH hat mit Urteil Sjelle Autogenbrug (EU:C:2017:20) entschieden, dass Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 MwStSystRL dahingehend auszulegen ist, dass gebrauchte Teile, die aus Altfahrzeugen, die ein Autoverwertungsunternehmen von einer Privatperson erworben hat, stammen und als Ersatzteile verkauft werden sollen, "Gebrauchtgegenstände" im Sinne dieser Bestimmung sind, mit der Folge, dass die Lieferungen solcher Teile durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer der Differenzbesteuerung unterliegen. § 25a UStG ist richtlinienkonform auszulegen (Senatsurteil vom 23. April 2009 V R 52/07, BFHE 226, 123, BStBl II 2009, 860, unter II.1.c dd).

17 Es bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, wie es sich auswirkt, dass das nationale Recht in Einzelheiten vom Unionsrecht abweicht. Dies betrifft sowohl den Wortlaut des § 25a Abs. 1 UStG, wonach die Differenzbesteuerung grundsätzlich für alle Lieferungen von beweglichen körperlichen Gegenständen gilt, die keine Edelsteine oder Edelmetalle (§ 25a Abs. 1 Nr. 3 UStG) sind, und nicht auf die Lieferung von Gebrauchtgegenständen beschränkt ist, als auch die vom Unionsrecht abweichende Definition des Begriffs des Wiederverkäufers. Diese Unterschiede führen im Streitfall zu keinem anderen Ergebnis.

18 2. Die Sache ist gleichwohl nicht spruchreif. Das FG hat --von seinem Rechtsstandpunkt aus konsequent-- keine Feststellungen zu den Einkaufs- und Verkaufspreisen der vom Kläger gelieferten Gegenstände getroffen. Diese Feststellungen sind nunmehr nachzuholen.

19 a) Nach § 25a Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 UStG wird der Umsatz nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt. Der Wiederverkäufer kann nach § 25a Abs. 4 Satz 1 UStG die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums ausgeführten Umsätze nach dem Gesamtbetrag bemessen, um den die Summe der Verkaufspreise und der Werte nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG die Summe der Einkaufspreise dieses Zeitraums übersteigt (Gesamtdifferenz). Die Besteuerung nach der Gesamtdifferenz ist nach § 25a Abs. 4 Satz 2 UStG nur bei solchen Gegenständen zulässig, deren Einkaufspreis 500 € nicht übersteigt.

20 Unionsrechtliche Grundlage dafür sind Art. 315 und 318 MwStSystRL. Nach Art. 315 Satz 1 MwStSystRL ist die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen nach Art. 314 MwStSystRL die von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Differenz (Handelsspanne), abzüglich des Betrags der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer. Die Differenz (Handelsspanne) des steuerpflichtigen Wiederverkäufers entspricht nach Art. 315 Satz 2 MwStSystRL dem Unterschied zwischen dem von ihm geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands. Die Mitgliedstaaten können nach Art. 318 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL zur Vereinfachung der Steuererhebung und nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses für bestimmte Umsätze oder für bestimmte Gruppen von steuerpflichtigen Wiederverkäufern vorsehen, dass die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen, die der Differenzbesteuerung unterliegen, für jeden Steuerzeitraum festgesetzt wird, für den der steuerpflichtige Wiederverkäufer die Mehrwertsteuererklärung abzugeben hat. Wird Art. 318 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL angewandt, ist die Steuerbemessungsgrundlage für Lieferungen von Gegenständen, die ein und demselben Mehrwertsteuersatz unterliegen, nach Art. 318 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL die von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Gesamtdifferenz abzüglich des Betrags der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer. Die Gesamtdifferenz entspricht nach Art. 318 Abs. 2 MwStSystRL dem Unterschied zwischen der Gesamtsumme der Verkaufspreise und der Gesamtsumme der Einkaufspreise.

21 b) Der Umsatz i.S. des § 25a Abs. 3 UStG ist für jeden vom Wiederkäufer gelieferten Gegenstand einzeln zu bestimmen. Dies folgt aus dem Wortlaut der Vorschrift und wird durch den Umkehrschluss aus § 25a Abs. 4 UStG bestätigt. Die Steuerbemessungsgrundlage, die nach der Differenzbesteuerung bestimmt wurde, muss sich aus Aufzeichnungen ergeben, die es ermöglichen, zu überprüfen, ob sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung dieser Regelung erfüllt sind (EuGH-Urteil Sjelle Autogenbrug, EU:C:2017:20, Rz 43).

22 c) Bisher sind weder Einkaufs- und Verkaufspreise für die einzelnen vom Kläger gelieferten Gegenstände ermittelt noch ist erkennbar, dass der Kläger die von ihm ausgeführten Lieferungen zutreffend der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz unterworfen hätte.

23 aa) Der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz steht nicht schon entgegen, dass die Einkaufspreise für die vom Kläger erworbenen Fahrzeuge 500 € überstiegen. Werden mehrere Gegenstände für einen Gesamteinkaufspreis erworben und anschließend einzeln verkauft, ist für Zwecke der Differenzbesteuerung der Gesamteinkaufspreis grundsätzlich im Wege sachgerechter Schätzung auf die einzelnen Gegenstände aufzuteilen (ebenso Abschn. 25a.1

Abs. 12 Satz 6 UStAE). Dabei ist es ohne Bedeutung, ob mehrere Gegenstände als Gesamtheit erworben werden oder --wie hier-- ein Gegenstand erworben und dann in mehrere Gegenstände zerlegt wird. Überschreitet der Kaufpreis für einen einzelnen Gegenstand nach der Aufteilung weiterhin 500 €, kann dieser Gegenstand nicht mehr der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz unterworfen werden.

24 bb) Der Kläger hat die Gesamtdifferenz aber nicht durch Gegenüberstellung der Summe der Einkaufspreise und der Summe der Verkaufspreise aller innerhalb eines bestimmten Bemessungszeitraums gelieferten Gegenstände ermittelt. Er hat stattdessen über mehrere Besteuerungszeiträume den Einkaufspreis des Fahrzeugs und die Verkaufspreise der Einzelteile gegenübergestellt und die Verkäufe als nicht steuerbar behandelt, bis die Summe der Verkaufspreise dem Einkaufspreis entsprach, darüber hinaus als nach allgemeinen Grundsätzen steuerpflichtig. Darf der Kläger alle aus einem Fahrzeug gewonnenen Einzelteile der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz unterwerfen und verkauft er sie innerhalb des gleichen Besteuerungszeitraums, mag dieser Ansatz zum gleichen Ergebnis wie die gesetzlich vorgeschriebene Berechnungsmethode führen. Ziehen sich --wie hier-- die Verkäufe von Einzelteilen aus dem gleichen Fahrzeug über mehr als einen Besteuerungszeitraum hin, führt er jedenfalls zu abweichenden Ergebnissen und ist daher nicht zulässig.

25 d) Daher ist im zweiten Rechtsgang zunächst zu prüfen, ob der Kläger Aufzeichnungen vorlegen kann, aus denen sich nicht nur die Verkaufs-, sondern auch die Einkaufspreise der von ihm gelieferten Einzelteile ergeben. Anhand dieser Aufzeichnungen ist weiterhin zu entscheiden, welche Lieferungen nach der Differenz im Einzelfall (§ 25a Abs. 3 UStG) zu besteuern sind und welche Lieferungen der Kläger der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz (§ 25a Abs. 4 UStG) unterwerfen kann. Soweit der Kläger die Besteuerung nach der Gesamtdifferenz anwenden kann, ist die Gesamtdifferenz sodann bezogen auf einzelne Besteuerungszeiträume und die in diesen Besteuerungszeiträumen verkauften Einzelteile zu ermitteln, nicht bezogen auf einzelne Fahrzeuge. Soweit der Kläger die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach der Gesamtdifferenz nicht nachweisen kann, sind die Lieferungen einzeln zu besteuern. Hinsichtlich der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz besteht nach § 25a Abs. 4 UStG ein Wahlrecht. Nach Art. 318 MwStSystRL ist es den Mitgliedstaaten überlassen, ob sie eine Besteuerung nach der Gesamtdifferenz zulassen. Ein gänzlicher Ausschluss von der Differenzbesteuerung ist hingegen auch bei Nachweisschwierigkeiten nicht möglich (EuGH-Urteil Sjelle Autogenbrug, EU:C:2017:20, Rz 42).

26 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de