

## **EuGH-Vorlage** vom 20. Oktober 2021, XI R 2/20

### **Zur Differenzbesteuerung der Art. 311 ff. MwStSystRL**

[ECLI:DE:BFH:2021:VE.201021.XIR2.20.0](#)

BFH XI. Senat

EGRL 112/2006 Art 312, EGRL 112/2006 Art 315, EGRL 112/2006 Art 316, EGRL 112/2006 Art 317, UStG § 25a Abs 7 Nr 1 Buchst a, UStG VZ 2014 , UStG § 25a Abs 3 S 3

vorgehend FG Münster, 06. November 2019, Az: 5 K 177/16 U

### **Leitsätze**

Dem EuGH werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in denen sich ein Steuerpflichtiger aufgrund des EuGH-Urteils Mensing vom 29.11.2018 - C-264/17 (EU:C:2018:968) darauf beruft, dass auch die Lieferung von Kunstgegenständen, die er zuvor im Rahmen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung vom Urheber (oder dessen Rechtsnachfolgern) erworben hat, unter die Differenzbesteuerung der Art. 311 ff. MwStSystRL fällt, nach Rz 49 dieses Urteils die Bemessungsgrundlage ausschließlich nach Unionsrecht zu bestimmen, so dass die Auslegung einer Vorschrift des nationalen Rechts (hier: § 25a Abs. 3 Satz 3 UStG), dass die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer nicht zur Bemessungsgrundlage gehört, durch das letztinstanzliche nationale Gericht nicht zulässig ist?
2. Falls die Frage 1 bejaht wird: Sind die Art. 311 ff. MwStSystRL dahingehend zu verstehen, dass bei Anwendung der Differenzbesteuerung auf Lieferungen von Kunstgegenständen, die zuvor vom Urheber (oder dessen Rechtsnachfolgern) innergemeinschaftlich erworben wurden, die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer die Handelsspanne (Marge) mindert, oder liegt insoweit eine planwidrige Lücke des Unionsrechts vor, die nicht von der Rechtsprechung im Wege der Rechtsfortbildung, sondern nur vom Richtliniengeber geschlossen werden darf?

### **Tenor**

I. Das Verfahren wird ausgesetzt.

II. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in denen sich ein Steuerpflichtiger aufgrund des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union Mensing vom 29.11.2018 - C 264/17 (EU:C:2018:968) darauf beruft, dass auch die Lieferung von Kunstgegenständen, die er zuvor im Rahmen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung vom Urheber (oder dessen Rechtsnachfolgern) erworben hat, unter die Differenzbesteuerung der Art. 311 ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fällt, nach Rz 49 dieses Urteils die Bemessungsgrundlage ausschließlich nach Unionsrecht zu bestimmen, so dass die Auslegung einer Vorschrift des nationalen Rechts (hier: § 25a Abs. 3 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes), dass die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer nicht zur Bemessungsgrundlage gehört, durch das letztinstanzliche nationale Gericht nicht zulässig ist?
2. Falls die Frage 1 bejaht wird: Sind die Art. 311 ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahingehend zu verstehen, dass bei Anwendung der Differenzbesteuerung auf Lieferungen von Kunstgegenständen, die zuvor vom Urheber (oder dessen Rechtsnachfolgern) innergemeinschaftlich erworben wurden, die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer die Handelsspanne (Marge) mindert, oder liegt insoweit eine planwidrige Lücke des Unionsrechts vor, die nicht von der Rechtsprechung im Wege der Rechtsfortbildung, sondern nur vom Richtliniengeber geschlossen werden darf?

# Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob bei Anwendung der Differenzbesteuerung auf Lieferungen von Kunstgegenständen, die vom Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) zuvor von den Künstlern innergemeinschaftlich erworben wurden, die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb die zu besteuernde Handelsspanne (Marge) mindert.
- 2 Der Kläger ist Kunsthändler. Er betreibt Galerien in mehreren deutschen Städten. Im Laufe des Jahres 2014 (Streitjahr) bezog er auch Kunstgegenstände von Künstlern, die im übrigen Unionsgebiet ansässig waren. Diese Lieferungen wurden von den Künstlern in ihren Ansässigkeitsstaaten jeweils als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt. Der Kläger versteuerte die innergemeinschaftlichen Erwerbe gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) mit dem ermäßigten Steuersatz.
- 3 Mit einem Einspruch gegen einen geänderten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2014 machte der Kläger geltend, dass § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG, wonach die Differenzbesteuerung keine Anwendung auf die Lieferung eines Gegenstands findet, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstands an den Wiederverkäufer die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist, unionsrechtswidrig sei. Mit Einspruchsentscheidung vom 22.12.2015 wies der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den Einspruch als unbegründet zurück.
- 4 In der am 17.12.2015 beim FA eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Streitjahr erfasste der Kläger die streitbefangenen Umsätze unter Anwendung der Differenzbesteuerung. Es ergab sich ein Erstattungsbetrag zu seinen Gunsten.
- 5 Später revidierte das FA die Anwendung der Differenzbesteuerung. Im nachfolgenden Klageverfahren machte der Kläger wiederum geltend, dass § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG nicht unionsrechtskonform sei. Er berief sich auf die unmittelbare Anwendung von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).
- 6 Mit Beschluss vom 11.05.2017 - 5 K 177/16 U (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 1222) hatte das Finanzgericht (FG) Münster dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gemäß Art. 267 Abs. 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
  1. Ist Art. 316 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL dahingehend auszulegen, dass steuerpflichtige Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung auch auf die Lieferung von Kunstgegenständen anwenden können, die ihnen vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolger, bei denen es sich nicht um Personen i.S.v. Art. 314 MwStSystRL handelt, innergemeinschaftlich geliefert wurden?
  2. Falls die Frage 1 bejaht wird: Erfordert es Art. 322 Buchst. b MwStSystRL, dem Wiederkäufer das Recht auf Vorsteuerabzug aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb der Kunstgegenstände zu versagen, auch wenn es keine nationale Vorschrift gibt, die eine entsprechende Regelung enthält?
- 7 Der EuGH hat mit seinem Urteil Mensing vom 29.11.2018 - C-264/17 (EU:C:2018:968) über das Vorabentscheidungsersuchen entschieden und die Vorlagefragen wie folgt beantwortet:
  1. Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer für die Anwendung der Differenzbesteuerung auf eine Lieferung von Kunstgegenständen optieren kann, die er zuvor im Rahmen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung vom Urheber oder dessen Rechtsnachfolgern erworben hat, obwohl diese nicht zu den in Art. 314 der Richtlinie aufgeführten Personengruppen gehören.
  2. Ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer kann nicht sowohl für die Anwendung der in Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG vorgesehenen Differenzbesteuerung auf eine Lieferung von Kunstgegenständen, die er zuvor im Rahmen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung erworben hat, optieren als auch in Fällen, in denen ein Vorsteuerabzug nach Art. 322 Buchst. b der Richtlinie, der nicht in nationales Recht umgesetzt wurde, ausgeschlossen ist, Anspruch auf einen solchen Abzug erheben.

- 8 Das FG Münster gab daraufhin der Klage statt (Urteil vom 07.11.2019 - 5 K 177/16 U, abgedruckt in EFG 2020, 408). Nach dem im Streitfall ergangenen EuGH-Urteil Mensing (EU:C:2018:968) müsse die Differenzbesteuerung auf die streitbefangenen Umsätze angewandt werden und sei die die innergemeinschaftlichen Erwerbe betreffende Steuer marginmindernd als Bestandteil der Einkaufspreise zu berücksichtigen. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage folge dem Unionsrecht; den Regelungen des Art. 317 Satz 1 in Verbindung mit (i.V.m.) Art. 316, 315 und Art. 312 MwStSystRL sei zu entnehmen, dass zum Einkaufspreis bei der Margenbesteuerung auch die Umsatzsteuer gehöre.
- 9 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es bringt im Kern vor, die Umsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb mindere die zu steuernde Marge nicht.
- 10 Nach Rz 52 ff. der Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar in der den Streitfall betreffenden Rechtssache Mensing (EU:C:2018:722) fehle eine entsprechende Regelung in der MwStSystRL. Anders als in Fällen der Einfuhr aus Drittländern, für die eine Regelung in Art. 317 Satz 2 MwStSystRL existiere, sehe die MwStSystRL für den innergemeinschaftlichen Erwerb eine entsprechende Regelung nicht vor.
- 11 Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage richte sich nach Art. 312 ff. MwStSystRL. Danach sei der Einkaufspreis (Art. 312 Nr. 2 MwStSystRL) die gesamte Gegenleistung, die der Lieferer von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erhält oder zu erhalten hat. Soweit Art. 312 Nr. 2 MwStSystRL auf Nr. 1 des Art. 312 MwStSystRL verweise, komme die Berücksichtigung von Steuern nur insoweit in Betracht, als der steuerpflichtige Wiederverkäufer diese dem Erwerber in Rechnung stellt. Dies geschehe aber im Streitfall bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb nicht.
- 12 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Er trägt vor, die Ansicht des Generalanwalts Szpunar in seinen Schlussanträgen (EU:C:2018:722), dass eine Regelungslücke vorliege, die vom Richtliniengeber geschlossen werden müsse, sei nicht zutreffend. Der EuGH sei in seinem Urteil Mensing (EU:C:2018:968) mit keinem Wort auf diese Ausführungen eingegangen. Überdies verkenne der Generalanwalt, dass Art. 312 Nr. 2 MwStSystRL auf Nr. 1 der Vorschrift verweise, so dass die Umsatzsteuer zum Einkaufspreis gehöre. Das sei wiederum konsequent, weil bei der Differenzbesteuerung die Differenz aus den Bruttowerten einschließlich Umsatzsteuer gebildet und aus der Differenz dann die Umsatzsteuer herausgerechnet werde (Art. 315 Abs. 2 MwStSystRL).

## Entscheidungsgründe

II.

- 15 Der Senat setzt das Verfahren gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus und legt dem EuGH die im Tenor genannten Fragen gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV zur Vorabentscheidung vor.
- 16 1. Die maßgeblichen Vorschriften und Bestimmungen
- 17 a) Nationales Recht
- 18 "§ 25a UStG Differenzbesteuerung
  - (1) Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 von beweglichen körperlichen Gegenständen gilt eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
    1. Der Unternehmer ist ein Wiederverkäufer. Als Wiederverkäufer gilt, wer gewerbsmäßig mit beweglichen körperlichen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert.
    2. Die Gegenstände wurden an den Wiederverkäufer im Gemeinschaftsgebiet geliefert. Für diese Lieferung wurde
      - a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder nach § 19 Abs. 1 nicht erhoben oder

b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.

3. Die Gegenstände sind keine Edelsteine (aus Positionen 71 02 und 71 03 des Zolltarifs) oder Edelmetalle (aus Positionen 71 06, 71 08, 71 10 und 71 12 des Zolltarifs).

(2) Der Wiederverkäufer kann spätestens bei Abgabe der ersten Voranmeldung eines Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt erklären, dass er die Differenzbesteuerung von Beginn dieses Kalenderjahres an auch auf folgende Gegenstände anwendet:

1. Kunstgegenstände (Nummer 53 der Anlage 2), Sammlungsstücke (Nummer 49 Buchstabe f und Nummer 54 der Anlage 2) oder Antiquitäten (Position 9706 00 00 des Zolltarifs), die er selbst eingeführt hat, oder
2. Kunstgegenstände, wenn die Lieferung an ihn steuerpflichtig war und nicht von einem Wiederverkäufer ausgeführt wurde.

Die Erklärung bindet den Wiederverkäufer für mindestens zwei Kalenderjahre.

(3) Der Umsatz wird nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt; bei Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b und in den Fällen des § 10 Abs. 5 tritt an die Stelle des Verkaufspreises der Wert nach § 10 Abs. 4 Nr. 1. Lässt sich der Einkaufspreis eines Kunstgegenstandes (Nummer 53 der Anlage 2) nicht ermitteln oder ist der Einkaufspreis unbedeutend, wird der Betrag, nach dem sich der Umsatz bemisst, mit 30 Prozent des Verkaufspreises angesetzt. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage. Im Fall des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 1 gilt als Einkaufspreis der Wert im Sinne des § 11 Abs. 1 zuzüglich der Einfuhrumsatzsteuer. Im Fall des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 2 schließt der Einkaufspreis die Umsatzsteuer des Lieferers ein.

(4) ...

(5) ...

(6) ...

(7) Es gelten folgende Besonderheiten:

1. Die Differenzbesteuerung findet keine Anwendung

a) auf die Lieferungen eines Gegenstands, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstands an den Wiederverkäufer die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist,

b) auf die innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs im Sinne des § 1b Abs. 2 und 3.

2. Der innergemeinschaftliche Erwerb unterliegt nicht der Umsatzsteuer, wenn auf die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber im Sinne des § 1a Abs. 1 die Differenzbesteuerung im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist.

3. Die Anwendung des § 3c und die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a) sind bei der Differenzbesteuerung ausgeschlossen.

(8) ..."

**19** b) Unionsrecht

**20** Die maßgeblichen Bestimmungen des Unionsrechts sind im Streitfall die Art. 78, 312, 315, 316 und 317 MwStSystRL:

"Artikel 78 MwStSystRL

In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente einzubeziehen:

- a) Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;
- b) Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger fordert.

Die Mitgliedstaaten können als Nebenkosten im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b Kosten ansehen, die Gegenstand einer gesonderten Vereinbarung sind.

#### Artikel 312 MwStSystRL

Für die Zwecke dieses Unterabschnitts gelten folgende Begriffsbestimmungen:

1. "Verkaufspreis" ist die gesamte Gegenleistung, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer vom Erwerber oder von einem Dritten erhält oder zu erhalten hat, einschließlich der unmittelbar mit dem Umsatz zusammenhängenden Zuschüsse, Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben sowie der Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer dem Erwerber in Rechnung stellt, mit Ausnahme der in Artikel 79 genannten Beträge;
2. "Einkaufspreis" ist die gesamte Gegenleistung gemäß der Begriffsbestimmung unter Nummer 1, die der Lieferer von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erhält oder zu erhalten hat.

#### Artikel 315 MwStSystRL

Die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen nach Artikel 314 ist die von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Differenz (Handelsspanne), abzüglich des Betrags der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer.

Die Differenz (Handelsspanne) des steuerpflichtigen Wiederverkäufers entspricht dem Unterschied zwischen dem von ihm geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands.

#### Artikel 316 MwStSystRL

- (1) Die Mitgliedstaaten räumen den steuerpflichtigen Wiederverkäufern das Recht ein, die Differenzbesteuerung bei der Lieferung folgender Gegenstände anzuwenden:
  - a) Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, die sie selbst eingeführt haben;
  - b) Kunstgegenstände, die ihnen vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolgern geliefert wurden;

- c) Kunstgegenstände, die ihnen von einem Steuerpflichtigen, der kein steuerpflichtiger Wiederverkäufer ist, geliefert wurden, wenn auf die Lieferung dieses anderen Steuerpflichtigen gemäß Artikel 103 der ermäßigte Steuersatz angewandt wurde.

- (2) Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten der Ausübung der Option des Absatzes 1 fest, die in jedem Fall für einen Zeitraum von mindestens zwei Kalenderjahren gelten muss.

#### Artikel 317 MwStSystRL

Macht ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer von der Option des Artikels 316 Gebrauch, wird die Steuerbemessungsgrundlage gemäß Artikel 315 ermittelt.

Bei der Lieferung von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer selbst eingeführt hat, ist der für die Berechnung der Differenz zugrunde zu legende Einkaufspreis gleich der gemäß den Artikeln 85 bis 89 ermittelten Steuerbemessungsgrundlage bei der Einfuhr zuzüglich der für die Einfuhr geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer."

#### 21 2. Zur ersten Frage

Der Senat ist im Rahmen der Beurteilung nach nationalem Recht der Ansicht, dass eine Berücksichtigung der streitigen Umsatzsteuer bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Differenzbesteuerung aufgrund einer unionsrechtskonformen Auslegung des § 25a Abs. 3 Satz 3 UStG möglich ist. Jedoch ist fraglich, ob eine unionsrechtskonforme Auslegung nationalen Rechts erfolgen kann, wenn sich die Differenzbesteuerung an sich nach Unionsrecht richtet.

- 22 a) Der nationale Gesetzgeber hat mit § 25a UStG eine Regelung getroffen, die nicht in jeglicher Hinsicht unionsrechtskonform ist. § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG regelt die Nichtanwendung der Differenzbesteuerung, wenn ein gelieferter Gegenstand aus einem anderen Mitgliedstaat, den der Wiederverkäufer im Inland innergemeinschaftlich erworben hat, wegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerbefreit war. Danach wäre im Streitfall die Differenzbesteuerung nicht anwendbar.
- 23 Der Grund für die Nichtanwendung der Differenzbesteuerung in diesen Fällen liegt darin, dass der Liefergegenstand durch die Steuerbefreiung auf der Vorstufe in vollem Umfang von Umsatzsteuer entlastet wurde. Soweit der innergemeinschaftliche Erwerb nach § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG steuerpflichtig ist, konnte der Steuerpflichtige diese Steuer als Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG abziehen (vergleiche --vgl.-- zum Beispiel --z.B.-- Bunjes/Heidner, UStG, 20. Aufl., § 25a Rz 52; Lippross, Umsatzsteuer, 24. Aufl., Seite 1263 f.). Deshalb wurde der Veräußerungsvorgang der Regelbesteuerung unterworfen, um eine vollständige Belastung herzustellen (vgl. Bunjes/Heidner, am angegebenen Ort --a.a.O.--).
- 24 b) Die Nichtanwendung der Differenzbesteuerung auf innergemeinschaftliche Lieferungen an den inländischen Wiederverkäufer ist jedoch unionsrechtswidrig. Der EuGH hat im Streitfall entschieden, dass Art. 316 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer für die Anwendung der Differenzbesteuerung auf eine Lieferung von Kunstgegenständen optieren kann, die er zuvor im Rahmen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung vom Urheber oder dessen Rechtsnachfolgern erworben hat (vgl. EuGH-Urteil Mensing, EU:C:2018:968, Leitsatz 1).
- 25 c) Damit hat der Kläger --da der EuGH in der Rechtssache Mensing (EU:C:2018:968) ebenso entschieden hat, dass ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist-- nach Auslegung nationalen Rechts auch einen Anspruch auf Berücksichtigung der Umsatzsteuer aus dem Erwerb der Kunstgegenstände gemäß § 25a Abs. 3 Satz 3 UStG. Eine Berücksichtigung nach § 25a Abs. 3 Satz 5 i.V.m. § 25a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG kommt dagegen nicht in Betracht.
- 26 aa) Der Einkaufspreis im Rahmen der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Differenzbesteuerung beinhaltet nach § 25a Abs. 3 Satz 5 UStG auch die "Umsatzsteuer des Lieferers", wenn nach § 25a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2

UStG Kunstgegenstände an den Wiederverkäufer geliefert werden, deren "Lieferung an ihn steuerpflichtig war" und nicht von einem Wiederverkäufer ausgeführt wurde.

- 27** Nach dem eindeutigen Wortlaut kommt eine Berücksichtigung der streitigen Umsatzsteuer nicht in Betracht, da die Künstler aus einem anderen Mitgliedstaat nicht steuerpflichtig geliefert haben. Die Lieferungen waren nach Art. 138 MwStSystRL umsatzsteuerbefreit. Nur der Erwerb war dagegen steuerpflichtig (vgl. allgemein Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 25a Rz 111).
- 28** bb) Eine Berücksichtigung der Umsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb beim Einkaufspreis im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Margenbesteuerung kann aber --da unionsrechtskonform die Differenzbesteuerung bei Wiederverkäufern im Inland nach innergemeinschaftlichem Erwerb in Betracht kommt-- nach § 25a Abs. 3 Satz 3 UStG erfolgen. Denn nach dieser Regelung gehört die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage. Für die Steuer, die auf den betreffenden innergemeinschaftlichen Erwerb entfällt, kann nichts Anderes gelten; auch sie muss insoweit unberücksichtigt bleiben. Dies allein entspricht dem Zweck der Margenbesteuerung, die eine Doppelbesteuerung ("Steuer auf die Steuer") vermeiden will (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar, EU:C:2018:722, Rz 53).
- 29** d) Für den Senat ist jedoch zweifelhaft, ob eine solche Auslegung der nationalen Vorschrift auch dann möglich ist, wenn die Differenzbesteuerung --wie im Streitfall-- allein auf das Unionsrecht gestützt wird. Der EuGH hat mit seinem im Streitfall ergangenen Urteil Mensing (EU:C:2018:968) zum Ausdruck gebracht, dass der Kläger sich unmittelbar auf die in Art. 316 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorgesehene Option berufen kann, die in der nationalen Regelung im Streitfall für innergemeinschaftliche Lieferungen von Kunstgegenständen nicht vorgesehen ist. Er hat ferner ausgeführt, dass der Kläger "nur unter den in der Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen in den Genuss der Differenzbesteuerung nach diesem Artikel kommen kann" (vgl. EuGH-Urteil Mensing, EU:C:2018:968, Rz 49). Daraus erwachsen Zweifel, ob es für das letztinstanzliche nationale Gericht zulässig ist, unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in denen sich ein Steuerpflichtiger aufgrund des EuGH-Urteils Mensing (EU:C:2018:968) darauf beruft, dass auch die Lieferung von Kunstgegenständen, die er zuvor im Rahmen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung vom Urheber (oder dessen Rechtsnachfolgern) erworben hat, unter die Differenzbesteuerung der Art. 311 ff. MwStSystRL fällt, die nationale Vorschrift des § 25a Abs. 3 Satz 3 UStG dahingehend auszulegen, dass die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer nicht zur Bemessungsgrundlage gehört.
- 30** 3. Zur zweiten Frage
- Falls die Frage 1 zu bejahen ist, ergibt sich für den Senat die Notwendigkeit, dem EuGH die Frage 2 vorzulegen. Der EuGH hat nach Art. 267 Abs. 1 AEUV die Aufgabe, die Unionsverträge auszulegen. Hierzu gehört nach Ansicht des vorlegenden Senats auch die im Streitfall möglicherweise erforderliche Rechtsfortbildung des Unionsrechts durch den EuGH.
- 31** a) Die MwStSystRL enthält im Titel XII Kapitel 4 Bestimmungen, die im Einzelnen die Differenzbesteuerung regeln. Nach Art. 317 Satz 1 MwStSystRL wird die Steuerbemessungsgrundlage bei Ausübung der Option zur Differenzbesteuerung unter anderem (u.a.) bei Lieferung von "Kunstgegenstände(n), die (...) vom Urheber (...) geliefert wurden" (Art. 316 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL) nach Art. 315 MwStSystRL ermittelt. Nach Art. 315 Satz 2 MwStSystRL entspricht die in Art. 315 Satz 1 MwStSystRL in Bezug genommene Differenz (Handelsspanne) des steuerpflichtigen Wiederverkäufers dem Unterschied zwischen dem von ihm geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands. Nach Art. 312 Nr. 1 MwStSystRL umfasst der "Verkaufspreis" die gesamte Gegenleistung, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer vom Erwerber oder von einem Dritten erhält oder zu erhalten hat, einschließlich der unmittelbar mit dem Umsatz zusammenhängenden (u.a.) Steuern. Nach Art. 312 Nr. 2 MwStSystRL ist der "Einkaufspreis" "die gesamte Gegenleistung gemäß der Begriffsbestimmung unter Nummer 1, die der Lieferer von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erhält oder zu erhalten hat".
- 32** b) Der Richtliniengeber hat mit der Erfassung von "Kunstgegenstände(n), die (...) vom Urheber (...) geliefert wurden" (Art. 316 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL) auch innergemeinschaftliche Lieferungen erfasst (vgl. Rauch in Offerhaus/Söhn/Lange, § 25a UStG Rz 44c). Es fehlt jedoch eine dem Art. 317 Satz 2 MwStSystRL entsprechende Regelung, nach der bei Einfuhr von Kunstgegenständen durch den steuerpflichtigen Wiederverkäufer selbst die von ihm geschuldete Steuer einzubeziehen ist (vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 25a Rz 111).
- 33** Aus Sicht des vorlegenden Senats könnte sich die zutreffende Lösung unionsrechtlich aus Art. 315 MwStSystRL ergeben, auf den Art. 317 Satz 1 MwStSystRL insoweit verweist.

- 34** aa) Art. 315 Satz 1 MwStSystRL sieht in seiner deutschen Sprachfassung vor, dass Steuerbemessungsgrundlage die Handelsspanne "abzüglich des Betrags der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer" ist. Die Handelsspanne ist danach ein Bruttobetrag einschließlich Mehrwertsteuer, der zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die keine Mehrwertsteuer enthalten soll, um die Mehrwertsteuer zu bereinigen, das heißt in einen Nettobetrag (ohne Mehrwertsteuer) umzurechnen ist. Der Wortlaut lässt es aus Sicht des vorlegenden Senats in der hier zu entscheidenden Fallkonstellation zu, ihn dahingehend auszulegen, dass zu der "auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer" auch die vom Kläger entrichtete Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb gehört. Die Vorentscheidung wäre daher vom vorlegenden Senat zu bestätigen.
- 35** bb) Die vom Senat für möglich erachtete Auslegung des Art. 315 Satz 1 MwStSystRL entspricht außerdem bei systematischer Auslegung dem Grundgedanken des Art. 78 Buchst. a am Ende MwStSystRL, wonach die Mehrwertsteuer selbst nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Aus Sicht des vorlegenden Senats gilt für die Sonderregelung nach Art. 315 Satz 1 MwStSystRL nichts Anderes.
- 36** cc) Für diese Auslegung spricht auch der Grundsatz der Neutralität. Wie bei einer Einfuhr durch den steuerpflichtigen Wiederverkäufer selbst (Fall des Art. 317 Satz 2 MwStSystRL) entspricht es diesem Grundsatz, die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer nicht in die Marge einzubeziehen, da ansonsten die Handelsspanne systemwidrig zu hoch wäre. Es käme zu einer Doppelbesteuerung im Sinne einer "Steuer auf die Erwerbsteuer" (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar, EU:C:2018:722, Rz 53; Lippross, Umsatzsteuer-Rundschau 2015, 618, 620; Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 25a UStG Rz 29; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 25a Rz 71; Poggoda-Grünwald, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2019, 235; Pickelmann, MwStR 2017, 719, 720; Grebe in Wäger, UStG, § 25a Rz 39). Der MwStSystRL wohnt der Grundsatz der steuerlichen Neutralität inne, der es insbesondere nicht zulässt, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (vgl. z.B. EuGH-Urteile ATP PensionService vom 13.03.2014 - C-464/12, EU:C:2014:139, Rz 42 und 44, mit weiteren Nachweisen; Mensing, EU:C:2018:968, Rz 32).
- 37** dd) Überdies ist zu beachten, dass innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang sind, dessen Aufspaltung nur bezweckt, die Steuereinnahmen in den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt (vgl. EuGH-Urteil Teleos vom 27.09.2007 - C-409/04, EU:C:2007:548, BStBl II 2009, 70, Rz 23). Auch aus diesem Grunde ist unionsrechtlich eine Gleichbehandlung erforderlich (ebenso Pickelmann, MwStR 2017, 719, 720).
- 38** ee) Auch der EuGH geht nach Ansicht des Senats inzident davon aus, dass die Einbeziehung der Erwerbsbesteuerung zu erfolgen hat. Denn er hat in seinem im Streitfall ergangenen Urteil Mensing (EU:C:2018:968) den Vorsteuerabzug des steuerpflichtigen Wiederverkäufers bei innergemeinschaftlichen Erwerben insbesondere damit abgelehnt, dass die bei der Kaufpreiszahlung entrichtete Mehrwertsteuer nicht in der Steuer auf den Verkauf enthalten ist (Rz 46). Dies wäre aber der Fall, wenn die Erwerbsbesteuerung nicht einbezogen würde. Es entspricht der Systematik der Differenzbesteuerung, wenn zum Einkaufspreis auch die Umsatzsteuer aus der Erwerbsbesteuerung hinzugerechnet wird (ebenso Oelmaier in Sölch/Ringleb, a.a.O.).
- 39** ff) Mit dieser Auslegung des Art. 315 Satz 1 MwStSystRL würde der vorlegende Senat jedoch von der Auffassung des Generalanwalts Szpunar in Rz 54 seiner Schlussanträge (EU:C:2018:722) abweichen. Generalanwalt Szpunar hat angenommen, dass seines Erachtens diese Lücke nicht durch Auslegung geschlossen werden könne und die Regelungslücke vom Gesetzgeber geschlossen werden müsse. Der erkennende Senat sieht sich aufgrund dieser eindeutigen Ausführungen des Generalanwalts daran gehindert anzunehmen, dass die richtige Anwendung des Unionsrechts derartig offenkundig ist, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt (vgl. dazu EuGH-Urteile CILFIT vom 06.10.1982 - Rs. 283/81, EU:C:1982:335, Neue Juristische Wochenschrift 1983, 1257, Rz 21; Intermodal Transports vom 15.09.2005 - C-495/03, EU:C:2005:552, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2005, 1236; Gaston Schul Douane-expediteur vom 06.12.2005 - C-461/03, EU:C:2005:742, HFR 2006, 416). Er sieht sich daher dazu verpflichtet, nach Art. 267 Abs. 3 AEUV den EuGH um Vorabentscheidung zu ersuchen.

#### **40** 4. Entscheidungserheblichkeit

Der Senat benötigt die Antwort auf die Frage 1, um auf Grundlage der nationalen Vorschrift (§ 25a Abs. 3 Satz 3 UStG) sachgerecht entscheiden zu können. Die Antwort auf die Frage 2 benötigt der Senat, wenn der unionsrechtliche Vorrang der Regelungen der MwStSystRL feststeht und insoweit das Recht im Wege der teleologischen Extension auf unionsrechtlicher Ebene fortzubilden ist.



**41** 5. Rechtsgrundlage der Anrufung, Nebenentscheidungen

Rechtsgrundlage für die Anrufung des EuGH ist Art. 267 Abs. 3 AEUV. Die Aussetzung des Revisionsverfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)