Urteil vom 21. April 2022, V R 2/22 (V R 6/18)

Bedeutung des Neutralitätsgrundsatzes für Steuersatzermäßigungen

ECLI:DE:BFH:2022:U.210422.VR2.22.0

BFH V. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1 Anl 2 Nr 48 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 122, GG Art 100, BVerfGG § 80, FGO § 11 Abs 3 S 1, UStG Anl 2 Nr 48 Buchst a, UStG VZ 2015

vorgehend FG München, 19. Dezember 2017, Az: 2 K 668/16

Leitsätze

1. Ein Mitgliedstaat, der auf der Grundlage von Art. 122 MwStSystRL einen ermäßigten Steuersatz für Lieferungen von Brennholz schafft, kann dessen Anwendungsbereich anhand der KN auf bestimmte Kategorien von Lieferungen von Brennholz begrenzen, sofern der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird (Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil Finanzamt A vom 03.02.2022 - C-515/20, EU:C:2022:73 - Änderung der Rechtsprechung).

2. Daher können Holzhackschnitzel auch dann nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG der Steuersatzermäßigung unterliegen, wenn sie bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 122 MwStSystRL Brennholz im Sinne der Warenbeschreibung der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG sind. Dem steht das Fehlen der hierfür erforderlichen zolltariflichen Voraussetzung nicht entgegen, wenn die Holzhackschnitzel und das die zolltarifliche Voraussetzung erfüllende Brennholz austauschbar sind.

Tenor

Die Revisionen der Klägerin und des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 19.12.2017 - 2 K 668/16 werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Klägerin zu 60 % und der Beklagte zu 40 % zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) lieferte im Jahr 2015 (Streitjahr) sog. Holzhackschnitzel unter den Bezeichnungen "Flokets weiß" (sog. Industriehackschnitzel) und "Flokets natur" (sog. Waldhackschnitzel). Die Industriehackschnitzel bestanden aus dem beim Zerlegen von Baumstämmen anfallenden Sägerestholz, das mittels mit Hackmessern ausgestatteten Häckslern zu Holzhackschnitzeln zerkleinert wurde. Die Waldhackschnitzel wurden aus Wipfelholz oder Schwachholz bei der Waldpflege gewonnen. Das Waldrestholz wurde im Wald mechanisch zerhackt und anschließend von der Klägerin getrocknet.

2 Am 14.12.2015 lieferte die Klägerin Waldhackschnitzel an die Gemeinde A umsatzsteuerpflichtig. Ebenfalls im Dezember 2015 lieferte die Klägerin Industriehackschnitzel an das Pfarramt B umsatzsteuerpflichtig. Außerdem entsorgte die Klägerin für das Pfarramt B die Asche, die bei der Verbrennung der Holzhackschnitzel entstand. Hierfür war kein gesondertes Entgelt zu entrichten.

3 Im Rahmen eines Vertrags über das "Betreiben einer Hackschnitzelheizungsanlage einschließlich Wartung und Reinigung" mit der Gemeinde C lieferte die Klägerin im Dezember 2015 Holzhackschnitzel als Brennstoff (Waldhackschnitzel, denen ein unter 50 % liegender Anteil an Pukets beigemischt gewesen sein konnte) und übernahm die Rücknahme der Asche, den Festbrennstoffkesselbetrieb einschließlich der Kesselreinigung, die

Wartung und den Betrieb von Holzheizkessel- und Brennstoffbeschickungsanlage mit der Erstellung von Messungen.

4 In der Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2015 wandte die Klägerin auf die Leistungen an die Gemeinde A, das Pfarramt B und die Gemeinde C entsprechend der bei einer vorangegangenen Umsatzsteuersonderprüfung geäußerten Auffassung des Beklagten, Revisionsbeklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) den Regelsteuersatz an.

5 Hiergegen wandte sich die Klägerin mit ihrer Sprungklage, mit der sie für ihre Leistungen die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes anstrebte. An die Stelle der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2015 trat während des finanzgerichtlichen Verfahrens die nach § 168 der Abgabenordnung als Steuerfestsetzung geltende Umsatzsteuerjahreserklärung der Klägerin für das Streitjahr, die gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens wurde.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 509 veröffentlichten Urteil teilweise statt. Die Lieferungen von Holzhackschnitzeln an die Gemeinde A und das Pfarramt B (einschließlich der Nebenleistung in Form der Ascheentsorgung) unterlägen dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) i.V.m. Nr. 48 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG. Demgegenüber sei das von der Klägerin gegenüber der Gemeinde C erbrachte Leistungsbündel mit dem Regelsteuersatz zu versteuern, da es eine einheitliche Gesamtleistung darstelle.

7 Hiergegen wenden sich sowohl die Klägerin als auch das FA mit der Revision, mit der sie jeweils insbesondere die Verletzung materiellen Rechts geltend machen.

8 Die Klägerin macht geltend, die Leistungen gegenüber der Gemeinde C seien nicht insgesamt dem Regelsteuersatz zu unterwerfen. Die Betriebsdienstleistungen teilten als Nebenleistung das Schicksal der Holzlieferung, die dem ermäßigten Steuersatz unterliege. Das FG habe sich zudem mit ihrem entsprechenden Vortrag nicht befasst. Insoweit rügt sie insbesondere die Verletzung rechtlichen Gehörs.

9 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG hinsichtlich der Besteuerung der Leistung an die Gemeinde C aufzuheben und die Umsatzsteuer für 2015 auf ... € festzusetzen.

10 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben, soweit es der Klage stattgegeben hat, und die Klage auch insoweit abzuweisen.

11 Das FG habe verkannt, dass die Auslegung der Begriffe in Anlage 2 zum UStG allein nach zollrechtlichen Vorschriften und Begriffen zu erfolgen habe. Die von der Klägerin produzierten Holzhackschnitzel könnten danach nicht als "ähnliche Form" im Sinne der Unterposition 4401 10 00 der Kombinierten Nomenklatur (KN) angesehen werden. Zu Unrecht habe das FG den Begriff der "ähnlichen Form" zur Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität erweiternd ausgelegt. Der Gesetzgeber sei zur selektiven Wahrnehmung seiner Befugnis aus Art. 122 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) befugt, zumal die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung hier ausgeschlossen sei. Die Vorentscheidung stelle sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig dar, weil eine direkte Anwendung von Art. 122 MwStSystRL hier nicht in Betracht komme.

12 Beide Beteiligte beantragen, die Revision der jeweils anderen Seite zurückzuweisen. Die Klägerin sieht die Revision des FA zudem als unzulässig an. Sie regt hilfsweise im Hinblick auf eine gleichheitswidrige Besteuerung von Holzhackschnitzeln an, eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur Verfassungsmäßigkeit der Anlage 2 zum UStG einzuholen.

13 Im Revisionsverfahren hat der Senat das Verfahren gemäß § 74 FGO ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) durch Beschluss vom 10.06.2020 - V R 6/18 (BFHE 268, 560, BStBl II 2021, 890) folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

> "1. Ist der Begriff des Brennholzes in Art. 122 der Richtlinie 2006/112/EG dahin auszulegen, dass er jegliches Holz umfasst, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist?

2. Kann ein Mitgliedstaat, der auf der Grundlage von Art. 122 der Richtlinie 2006/112/EG einen ermäßigten Steuersatz für Lieferungen von Brennholz schafft, dessen Anwendungsbereich entsprechend Art. 98 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112/EG anhand der Kombinierten Nomenklatur genau abgrenzen?

3. Falls die zweite Frage zu bejahen ist: Darf ein Mitgliedstaat die ihm durch Art. 122 der Richtlinie 2006/112/EG und Art. 98 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112/EG eingeräumte Befugnis, den Anwendungsbereich der Steuersatzermäßigung für Lieferungen von Brennholz anhand der Kombinierten Nomenklatur abzugrenzen, bei Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität so ausüben, dass die Lieferungen verschiedener Formen von Brennholz, die sich nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften unterscheiden, aber aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers nach dem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung demselben Bedürfnis (hier: Heizen) dienen und somit miteinander in Wettbewerb stehen, unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen?"

14 Hierauf hat der EuGH in seinem Urteil Finanzamt A vom 03.02.2022 - C-515/20 (EU:C:2022:73) wie folgt geantwortet:

"1. Art. 122 der Richtlinie 2006/112/EG ... ist dahin auszulegen, dass der Begriff 'Brennholz' im Sinne dieses Artikels jegliches Holz bezeichnet, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist.

2. Art. 122 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der in Anwendung dieser Bestimmung einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz für Lieferungen von Brennholz schafft, dessen Anwendungsbereich anhand der Kombinierten Nomenklatur auf bestimmte Kategorien von Lieferungen von Brennholz begrenzen kann, sofern der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird.

3. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist dahin auszulegen, dass er dem nicht entgegensteht, dass die Lieferung von Holzhackschnitzeln nach dem nationalen Recht von dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz ausgeschlossen ist, obwohl dieser nach den nationalen Rechtsvorschriften den Lieferungen anderer Formen von Brennholz zugutekommt, sofern Holzhackschnitzel und diese anderen Formen von Brennholz für den Durchschnittsverbraucher nicht austauschbar sind. Dies zu prüfen, ist Sache des vorlegenden Gerichts."

15 Die Beteiligten hatten Gelegenheit, sich hierzu zu äußern. Die Klägerin hält insbesondere an ihrer Auffassung fest, dass sie auch gegenüber der Gemeinde C eine steuersatzermäßigte Leistung erbracht habe.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Zuständigkeit des erkennenden Senats für das vorliegende Revisionsverfahren folgt aus Teil A, V. Senat, Nr. 1 des Geschäftsverteilungsplans (GVPl) des Bundesfinanzhofs (BFH). Danach ist der Senat zuständig für "Umsatzsteuer von Steuerpflichtigen mit den Anfangsbuchstaben A bis K, mit Ausnahme der Nummern 1 Buchst. a, 5 Buchst. b, 6 beim VII. Senat". Eine vorrangige Zuständigkeit des VII. Senats besteht hier nicht. Insbesondere liegt kein Fall des Teil A, VII. Senat, Nr. 6 GVPl vor, weil nicht "lediglich streitig ist, welcher Nummer des Zolltarifs ein Gegenstand zuzuordnen ist". Jenseits der mit der zolltariflichen Zuordnung zusammenhängenden Fragen zum Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2018 - VII R 47/17, BFHE 261, 569, Rz 8) ist hier aufgrund der Revision der Klägerin auch streitig, ob deren Leistungen an die Gemeinde C eine einheitliche Gesamtleistung darstellen. Hierin besteht Einvernehmen mit dem VII. Senat, der eine eigene Zuständigkeit aus diesem Grund verneint.

III.

17 Die Revision des FA, die entgegen der Auffassung der Klägerin den Begründungsanforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO entspricht, und die der Klägerin sind unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Lieferung der Holzhackschnitzel an die Gemeinde A und das

Pfarramt B dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, während die Klägerin gegenüber der Gemeinde C eine einheitliche Leistung erbracht hat, auf die der Regelsteuersatz anzuwenden ist.

18 1. Die Lieferung der Holzhackschnitzel unterliegt dem ermäßigten Steuersatz.

19 a) § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ordnet i.V.m. der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG eine Steuersatzermäßigung für die Lieferung von Brennholz entsprechend den dort in der zweiten und dritten Spalte genannten Bedingungen an. Danach bezieht sich die Steuersatzermäßigung entsprechend der Warenbezeichnung der zweiten Spalte auf "Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen", das entsprechend der Verweisung auf den "Zolltarif" in der dritten Spalte in die "Unterposition 4401 10 00" der KN einzureihen ist.

20 Unionsrechtliche Grundlage für diese Steuersatzermäßigung ist Art. 122 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten auf die Lieferungen von Brennholz einen ermäßigten Steuersatz anwenden. Der BFH legt die Steuersatzermäßigungen des § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG i.V.m. der Anlage 2 zum UStG in ständiger Rechtsprechung richtlinienkonform entsprechend dem jeweiligen Ermächtigungstatbestand der MwStSystRL aus (BFH-Urteile vom 08.10.2008 - V R 61/03, BFHE 222, 176, BStBl II 2009, 321, unter II.3.c cc, und vom 03.12.2015 - V R 43/13, BFHE 252, 171, BStBl II 2016, 858, Rz 17), so dass vorliegend Art. 122 MwStSystRL zu berücksichtigen ist.

21 b) Bei richtlinienkonformer Auslegung der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG ist das im Streitfall ergangene EuGH-Urteil Finanzamt A (EU:C:2022:73) zu beachten. Danach kann ein Mitgliedstaat, der auf der Grundlage von Art. 122 MwStSystRL einen ermäßigten Steuersatz für Lieferungen von Brennholz schafft, dessen Anwendungsbereich anhand der KN auf bestimmte Kategorien von Lieferungen von Brennholz begrenzen, sofern der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird (EuGH-Urteil Finanzamt A, zweite Antwort, EU:C:2022:73).

22 An der bisherigen Rechtsprechung des BFH, nach der einer zolltariflichen Einreihung Vorrang gegenüber dem Neutralitätsgrundsatz zukam, da Gegenstände, die in unterschiedliche Unterpositionen der KN einzureihen sind, als "nicht gleichartig" angesehen wurden, auch wenn sie über einen "identischen Anwendungsbereich" und "Verwendungszweck" verfügen und die "gleiche ... Wirkung haben" und "zum gleichen Zweck ... verwendet" werden (BFH-Urteil vom 09.02.2006 - V R 49/04, BFHE 213, 88, BStBl II 2006, 694, unter II.5.c und d zu Milchersatzprodukten pflanzlichen Ursprungs; ebenso BFH-Urteil in BFHE 261, 569, Rz 22 f. zu Holzhackschnitzeln) ist daher nicht festzuhalten (Änderung der Rechtsprechung). In Bezug auf das BFH-Urteil in BFHE 261, 569 sieht der Senat von einer Divergenzanfrage gemäß § 11 Abs. 3 Satz 1 FGO ab, da nach der Spruchpraxis des BFH ein Urteil des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren das nationale Gericht bei seiner Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits bindet (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.12.2019 - XI R 23/19 (XI R 23/15), BFHE 267, 571, Rz 21).

23 c) Holzhackschnitzel können auch dann nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG der Steuersatzermäßigung unterliegen, wenn sie bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 122 MwStSystRL Brennholz im Sinne der Warenbeschreibung der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG sind. Dem steht das Fehlen der hierfür erforderlichen zolltariflichen Einreihung in die Unterposition 4401 10 00 KN nicht entgegen, da die (nach dem BFH-Urteil in BFHE 261, 569 in Unterpositionen 4401 21 und 4401 22 KN einzureihenden) Holzhackschnitzel und das diese zolltarifliche Voraussetzung erfüllende Brennholz nach den Verhältnissen des Streitfalls austauschbar sind.

24 aa) Die sich aus dem Neutralitätsgrundsatz ergebenden Anforderungen sind im Rahmen einer umsatzsteuerrechtlichen Auslegung der in der Anlage 2 zum UStG enthaltenen Warenbezeichnungen zu berücksichtigen.

25 Dies steht nicht im Widerspruch zur Rechtsprechung des VII. Senats des BFH, nach der es für die Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG und seiner Anlage 2 "allein" auf die zolltariflichen Vorschriften und Begriffe ankommt (BFH-Urteile vom 05.05.2015 - VII R 10/13, BFH/NV 2015, 1449, Rz 9; vom 07.07.2015 - VII R 65/13, BFH/NV 2015, 1605, Rz 9; vom 18.09.2018 - VII R 9/17, BFH/NV 2019, 210, Rz 4, und vom 27.02.2019 - VII R 1/18, BFH/NV 2019, 848, Rz 7). Denn dies bezieht sich auf die "zollrechtliche Tarifierung von Waren" im Rahmen der Anlage 2 zum UStG (BFH-Urteil vom 30.03.2010 - VII R 35/09, BFHE 229, 399, BStBl II 2011, 74, Rz 7) und gilt daher nur im Umfang der Verweisung auf den Zolltarif (BFH-Urteil vom 14.06.2016 - VII R 12/15, BFH/NV 2016, 1594, Rz 11; vgl. auch BFH-Urteil vom 24.08.2010 - VII R 10/10, BFH/NV 2011, 322, Rz 8). Demgegenüber geht es vorliegend um die den Neutralitätsgrundsatz wahrende umsatzsteuerrechtliche Prüfung des sich zolltariflich ergebenden Ergebnisses. Im Übrigen ist der BFH bereits in der Vergangenheit davon ausgegangen, dass die in der zweiten Spalte der Anlage 2 zum UStG enthaltenen Begriffe einer umsatzsteuerrechtlichen Auslegung zugänglich sind, ohne dass dabei auf das

Vorliegen einer sog. Exposition abgestellt wurde (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 02.07.2014 - XI R 4/13, BFH/NV 2014, 1913, Rz 32 zur Warenbezeichnung Pferd in der zweiten Spalte der früheren Nr. 1 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG).

26 bb) Ist umsatzsteuerrechtlich die Warenbezeichnung der zweiten Spalte der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG entsprechend Art. 122 MwStSystRL auszulegen, umfasst der Begriff des Brennholzes im Sinne der zweiten Spalte der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG jegliches Holz, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist (EuGH-Urteil Finanzamt A, erste Antwort, EU:C:2022:73), wobei es um ein Verbrennen "zum Heizen öffentlicher oder privater Räumlichkeiten" geht und es in Bezug auf die objektiven Eigenschaften auf den "im Voraus festgelegten Trocknungsgrad" ankommt (EuGH-Urteil Finanzamt A, EU:C:2022:73, Rz 28 und 30).

27 Danach hat das FG zutreffend entschieden, dass die Holzhackschnitzel Brennholz i.S. der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG sind. Denn die Holzhackschnitzel sind nach ihren objektiven Eigenschaften und dabei nach ihrem Trocknungsgrad ausschließlich zum Verbrennen bestimmt, wie sich aus den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ergibt (vgl. auch Vorlagebeschluss des Senats in BFHE 268, 560, BStBl II 2021, 890, Rz 23). Der Senat berücksichtigt dabei insbesondere, dass die Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG auch Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln "oder ähnliche Formen" erfasst, wodurch die Vorschrift einer erweiternden Auslegung zugänglich wird.

28 cc) Liegt somit Brennholz in der von der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG erfassten Art vor, kann es von einer auf bestimmte Formen von Brennholz beschränkten Steuersatzermäßigung nur ausgeschlossen werden, wenn die beiden Arten des Brennholzes für den Durchschnittsverbraucher nicht austauschbar sind (EuGH-Urteil Finanzamt A, dritte Antwort, EU:C:2022:73). Diese Austauschbarkeit hat das FG ohne Rechtsverstoß bejaht.

29 (1) Nach dem EuGH-Urteil Finanzamt A (EU:C:2022:73) hat der nationale Gesetzgeber den Neutralitätsgrundsatz zu beachten, wenn er sich dafür entscheidet, den ermäßigten Steuersatz selektiv auf Leistungen anzuwenden, auf die nach der MwStSystRL ein solcher Satz angewendet werden kann (EuGH-Urteil Finanzamt A, EU:C:2022:73, Rz 42), wobei es dieser Grundsatz nicht zulässt, gleichartige Gegenstände, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (EuGH-Urteil Finanzamt A, EU:C:2022:73, Rz 43). Dabei ist für die Gleichartigkeit nach Maßgabe der Sicht des Durchschnittsverbrauchers darauf abzustellen, ob die Gegenstände ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der "Vergleichbarkeit in der Verwendung" denselben Bedürfnissen dienen, wenn (gleichwohl) bestehende Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen nicht erheblich beeinflussen (EuGH-Urteil Finanzamt A, EU:C:2022:73, Rz 44). Maßgeblich ist somit die Austauschbarkeit der Gegenstände (EuGH-Urteil Finanzamt A, EU:C:2022:73, Rz 45).

30 (2) Im Streitfall hat das FG die erforderliche Austauschbarkeit der Holzhackschnitzel mit dem die zolltarifliche Voraussetzung erfüllenden Brennholz zutreffend damit bejaht, dass es einem Verbraucher in erster Linie auf den jeweiligen Brennwert des Holzes und somit auf den gleichartigen Inhalt der verschiedenen Brennholzformen ankommt. Diese mögliche Würdigung lässt keinen Rechtsfehler erkennen. Somit dienten die Holzhackschnitzel und das nach der nationalen Regelung begünstigte Brennholz aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers gleichermaßen dem Heizen und standen miteinander in Wettbewerb. Hierfür spricht insbesondere die sich aus dem Trocknungsgrad ergebende Beschaffenheit (s. oben III.1.c bb).

31 Demgegenüber ist es aus der maßgeblichen Sicht des Durchschnittsverbrauchers unerheblich, dass zur Bestimmung des Anwendungsbereichs der Steuersatzermäßigung angeführt wird, dass die Regelung finanzielle Nachteile gewerblicher Anbieter im Vergleich zu forstwirtschaftlichen Erzeugern, die die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden, vermeiden soll (vgl. z.B. Langer in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 1, Rz 7, und zutreffend ablehnend Lippross, Umsatzsteuer-Rundschau 2013, 212, 214).

32 (3) Die Bejahung der Steuersatzermäßigung für Holzhackschnitzel nach Maßgabe des Neutralitätsgrundsatzes führt nicht zu einer unzulässigen Ausweitung des Geltungsbereichs einer Steuerbegünstigung "ohne eindeutige Bestimmung" (EuGH-Urteil Deutsche Bank vom 19.07.2012 - C-44/11, EU:C:2012:484, Rz 45; vgl. auch EuGH-Urteil Oxycure Belgium vom 09.03.2017 - C-573/15, EU:C:2017:189, Rz 29 ff.). Denn die Steuersatzermäßigung ergibt sich vorliegend aus dem richtlinienkonform auslegbaren Wortlaut der zweiten Spalte der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG ("oder ähnlichen Formen") und beruht damit auf einer "eindeutigen Bestimmung".

33 dd) Bei seiner Entscheidung berücksichtigt der Senat auch, wie er bereits entschieden hat (BFH-Urteil vom 24.10.2013 - V R 17/13, BFHE 243, 456, BStBl II 2015, 513, Rz 13), dass nach der Rechtsprechung des EuGH die nationalen Gerichte bei einem Widerspruch zwischen den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts und den

Bestimmungen des Unionsrechts gehalten sind, für die volle Wirksamkeit des Unionsrechts Sorge zu tragen, indem sie erforderlichenfalls jede 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 Fransson vom 26.02.2013 - C-617/10, EU:C:2013:105, Rz 45 f.). In Übereinstimmung hiermit kann sich der Steuerpflichtige nach der Rechtsprechung des Senats insbesondere auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts gegenüber richtlinienwidrigen Regelungen des nationalen Rechts berufen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11.10.2012 - V R 9/10, BFHE 238, 570, BStBl II 2014, 279, Leitsatz 2).

34 Dem gleichzustellen ist die Befugnis, zur Wahrung des unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatzes eine Vorschrift des nationalen Rechts im Rahmen ihres möglichen Wortsinns in der Weise unionsrechtskonform auszulegen, dass einem ihrer Tatbestandselemente im Hinblick auf einen Widerspruch zum Unionsrecht --im Rahmen der Auslegung des nationalen Rechts-- keine Bedeutung beigemessen wird. Dies erfasst auch die Ausübung einer durch das Unionsrecht dem nationalen Gesetzgeber eingeräumten Ermächtigung, wenn das nationale Recht hiervon unter Verstoß gegen unionsrechtliche Rechtsgrundsätze Gebrauch macht. Im Hinblick hierauf sieht der Senat davon ab, eine Entscheidung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit der Anlage 2 zum UStG einzuholen.

35 2. Die gegenüber der Gemeinde C erbrachte Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz.

36 a) Nach ständiger Rechtsprechung von EuGH und BFH ist bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Dabei sind unter Berücksichtigung eines Durchschnittsverbrauchers die charakteristischen Merkmale des Umsatzes zu ermitteln. Insoweit darf einerseits eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Andererseits sind mehrere formal getrennt erbrachte Einzelumsätze als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind. Dabei liegt zum einen eine einheitliche Leistung vor, wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Zum anderen kann sich eine einheitliche Leistung daraus ergeben, dass zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.02.2019 - V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 15 ff.).

37 b) Auf dieser Grundlage hat das FG zutreffend entschieden, dass sich vorliegend eine wirtschaftlich einheitliche Leistung aus der Bezeichnung des Leistungsgegenstands im Vertrag ergab, wobei neben der Abrechnung nach der produzierten Wärmemenge auch die Menge der gelieferten Hackschnitzel dokumentiert werden sollte. Das FG konnte hierfür weiter anführen, dass die Klägerin den Gesamtpreis in Abhängigkeit von der vereinbarten Wärmeabgabemenge kalkuliert hatte, und dass Betrieb, Wartung und Reinigung der Anlage nicht nur Nebenleistungen zum Bezug des Brennstoffs waren, da diese zur Gewinnung von Wärme unverzichtbar und damit nicht nur ein Mittel waren, um eine Holzlieferung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, zumal nach der Preisgleitklausel nicht nur die Entwicklung des Holzpreises, sondern auch die der Lohnkosten und die des Heizölpreises Berücksichtigung finden sollten. Zudem sei es der Gemeinde C darauf angekommen, dass gerade die Klägerin die Wartung schuldete und die Verantwortung für den optimalen Betrieb ihrer Heizung, der sowohl von der Qualität des Brennstoffs als auch der ordnungsgemäßen Beschickung, Wartung und Reinigung abhing, in einer Hand lag.

38 c) Die hiergegen gerichteten Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch. Soweit sie geltend macht, dass die Nebenleistungen wie Ascheentsorgung, Betrieb, Wartung, Kesselreinigung nur einen geringen Anteil ausmachten und es sich nicht sagen lasse, dass der Heizungsbetrieb gegenüber der Brennstofflieferung nur akzessorischen Charakter gehabt habe, wendet sie sich nur gegen die Tatsachenwürdigung des FG, ohne dass dies einen für das Revisionsverfahren erheblichen Rechtsverstoß erkennen lässt.

39 d) Es liegt auch kein Verfahrensfehler vor.

40 aa) Das FG hat im Hinblick auf den Vortrag der Klägerin zur Einordnung der an die Gemeinde C erbrachten Betriebsdienstleistungen als Nebenleistung deren Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes) nicht verletzt. Das FG hat sich ausweislich der Urteilsgründe ausdrücklich mit der Auffassung der

Klägerin auseinandergesetzt. Dass das FG der Auffassung der Klägerin nicht gefolgt ist, stellt keine Verletzung des Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs dar, denn dieser Anspruch bedeutet nicht, dass das Gericht die Klägerin "erhören", sich also ihren rechtlichen Ansichten anschließen müsste (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 05.12.2019 - V S 24/19, BFH/NV 2020, 372, Rz 10).

41 bb) Auch die Rüge der Klägerin, das Urteil des FG sei insoweit nicht mit Gründen versehen, als es an einer Auseinandersetzung mit den charakteristischen Merkmalen des gegenüber der Gemeinde C erbrachten Umsatzes fehle, hat keinen Erfolg.

42 Dieser Verfahrensmangel liegt nur vor, wenn die Urteilsgründe ganz oder zum Teil fehlen und sie dem Prozessbeteiligten keine Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht. Dies erfordert nicht, dass jedes Vorbringen der Beteiligten im Einzelnen erörtert werden müsste; vielmehr liegt ein Verfahrensmangel i.S. von § 119 Nr. 6 FGO erst dann vor, wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Dagegen ist ein dahin gehender Verfahrensmangel nicht gegeben, wenn noch zu erkennen ist, welche Überlegungen für das Gericht maßgeblich waren (ständige Rechtsprechung, BFH-Beschlüsse vom 25.06.2019 - X B 96/18, BFH/NV 2019, 911, Rz 14, und vom 19.11.2013 - IX B 79/13, BFH/NV 2014, 371, Rz 3).

43 Nach diesen Maßstäben liegt ein Verfahrensmangel i.S. von § 119 Nr. 6 FGO hier nicht vor. Das FG hat --entgegen der Behauptung der Klägerin-- nachvollziehbar dargelegt, dass der fragliche Umsatz im Ergebnis der Beheizung verschiedener gemeindlicher Objekte gedient habe, wozu es sowohl des Betriebs der Heizanlage als auch deren Beschickung mit Heizmaterial bedurft habe. Dafür sprächen auch die vertragliche Leistungsbeschreibung sowie die Abrechnungsmodalitäten. Der Gemeinde C sei es gerade darauf angekommen, die Verantwortung für den optimalen Betrieb der Heizung in eine Hand zu legen.

44 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de