

Urteil vom 21. May 2014, V R 34/13

Vorsteuerauschluss bei Aufwendungen für Yachten - Innergemeinschaftliches Verbringen - Keine "Beteiligung an einer Steuerhinterziehung" durch bloßes Unterlassen im Hinblick auf die Erwerbsbesteuerung

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1, UStG § 2 Abs 1, UStG § 3 Abs 1a, UStG § 4 Nr 1, UStG § 6a Abs 2, UStG § 15 Abs 1, EStG § 4 Abs 5, EStG § 12 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 6, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 17, EGRL 112/2006 Art 131, EGRL 112/2006 Art 138, EGRL 112/2006 Art 176, EGRL 112/2006 Art 394, EGRL 112/2006 Art 397, UStG VZ 2008 , UStDV § 17a, EStG VZ 2008 , UStG § 6a Abs 1 Nr 3, UStG § 6a Abs 3, UStDV § 17c, AO § 370 Abs 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 1a

vorgehend FG Düsseldorf, 09. July 2013, Az: 5 K 3463/10 U

Leitsätze

1. Der Vorsteuerauschluss gemäß § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG für Aufwendungen für Segelyachten und Motoryachten steht sowohl hinsichtlich der laufenden Aufwendungen als auch hinsichtlich der Erwerbskosten im Einklang mit dem Unionsrecht, weil diese Regelung bereits bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG im deutschen UStG verankert gewesen ist und somit von der sog. Stillhalteklausele des Art. 176 MwStSystRL umfasst wird .
2. Die Versagung der Umsatzsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils "R" setzt voraus, dass der Lieferer sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung des Erwerbers beteiligt. Das gilt auch für ein innergemeinschaftliches Verbringen i.S. von § 6a Abs. 2, § 3 Abs. 1a UStG .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, an der im Streitjahr (2008) Herr W zu 51 % und Frau H zu 49 % beteiligt waren. Die Gesellschafter waren 2008 gleichzeitig auch die Geschäftsführer der Gesellschaft.
- 2 Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der gewerbliche Handel mit Waren aller Art, nicht genehmigungspflichtigen Dienstleistungen aller Art, Vermietungen von Autos, Flugzeugen, Schiffen und anderen beweglichen und unbeweglichen Gegenständen des allgemeinen Rechtsverkehrs, Halten von Beteiligungen, Immobilienverwaltung und Vermietung von Immobilien. Seit 2003 gehört zum Angebot der Klägerin auch die Vercharterung von Motoryachten.
- 3 Am 20. Dezember 2006 erwarb die Klägerin die Yacht A für 1.100.000 € zzgl. 176.000 € Umsatzsteuer. Die Klägerin ordnete die Yacht A ihrem Unternehmen zu und machte hinsichtlich des Erwerbs für den Voranmeldungszeitraum 2006 den Vorsteuerabzug geltend. Im März 2007 wurde diese Yacht auf Veranlassung der Klägerin von Deutschland nach Palma de Mallorca transportiert, um sie an fremde Dritte zu vermieten und durch die Familie der Gesellschafter-Geschäftsführerin H zu nutzen.
- 4 Mit Rechnung vom 23. Dezember 2008 veräußerte die Klägerin die Yacht A zum Einkaufspreis (1.100.000 €) zurück an die Verkäuferin. Die Yacht wurde der Käuferin am gleichen Tag auf Mallorca übergeben. In der Rechnung, in der die der Klägerin erteilte deutsche Umsatzsteuer-Identifizierungsnummer (USt.-ID-Nr.) ausgewiesen wurde, wird der Verkauf von der Klägerin als nicht steuerbar behandelt. Über eine spanische USt.-ID-Nr. verfügte die Klägerin nicht.
- 5 Mit Kaufvertrag vom 13. August 2008 und Rechnung vom 8. Dezember 2008 kaufte die Klägerin unter Anrechnung des Kaufpreises für die Yacht A die gebrauchte Yacht B für 1.630.900 € zzgl. 309.871 € Umsatzsteuer. Nach dem Inhalt des Kaufvertrages sollte die Yacht B im Dezember 2008 in Deutschland an die Klägerin übergeben werden. In

der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2008 machte die Klägerin die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in Höhe von 309.871 € als Vorsteuer geltend.

- 6 Im Anschluss an eine bei der Klägerin durchgeführte Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) von einem steuerbaren Verbringen der Yacht A i.S. des § 3 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) durch die Klägerin im Dezember 2008 aus. Das FA verneinte das Vorliegen einer Steuerbefreiung ebenso wie die Berechtigung der Klägerin zum Vorsteuerabzug aus dem Kauf der Yacht B und setzte die Umsatzsteuer im Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid für Dezember 2008 vom 30. Juli 2009 entsprechend fest. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.
- 7 Die Klage hatte in dem im Revisionsverfahren streitigen Umfang keinen Erfolg. Zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1707 veröffentlichten Urteils führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, die Klägerin habe den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens (§ 3 Abs. 1a UStG) der 2007 zunächst nur zu Vermietungszwecken nach Mallorca beförderten Yacht A im Zeitpunkt des Verkaufs im Dezember 2008 erfüllt. Mit dem Verkauf der Yacht A im Dezember 2008 habe die vorübergehende Verwendung geendet, mit der Folge, dass die Yacht A in diesem Zeitpunkt als i.S. des § 3 Abs. 1a UStG verbracht anzusehen sei.
- 8 Dieser einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichzustellende Umsatz sei nicht gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfrei. Die Klägerin könne sich nicht auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. des innergemeinschaftlichen Verbringens gemäß § 6a Abs. 1 und 2 UStG berufen, weil dem die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland gegenüberstehe und die Klägerin durch ihr Verhalten diese Besteuerung verhindert habe.
- 9 Auch die Voraussetzungen der Berechtigung zum Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1a UStG seien nicht erfüllt, weil eine Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin im Zeitpunkt des Erwerbs der Yacht B im Dezember 2008 nicht feststellbar sei. In den Fällen des § 15 Abs. 1a UStG müsse nicht nur die Absicht der unternehmerischen Verwendung, sondern auch die Gewinnerzielungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezuges durch objektive Anhaltspunkte nachgewiesen werden.
- 10 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision, die sie auf Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensfehler stützt.
- 11 Die Klägerin macht geltend, das FG habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.
- 12 Hinsichtlich der Yacht A trägt sie vor, dass deren Verbringen nach Spanien steuerfrei sei. Auf die Verletzung von Nachweispflichten i.S. der §§ 17a ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) komme es nicht an, weil feststehe, dass die Yacht A nach Spanien verbracht worden sei.
- 13 Aus dem Erwerb der Yacht B sei ihr, der Klägerin, der Vorsteuerabzug zu gewähren.
- 14 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 16. August 2010 sowie die Einspruchsentscheidung vom 30. August 2010 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2008 um ... € herabgesetzt wird.
- 15 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16 Zur Begründung seines Antrags verweist das FA im Wesentlichen auf die Gründe des FG-Urteils.

Entscheidungsgründe

II.

- 17 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um die Steuerbefreiung des einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichstehenden innergemeinschaftlichen Verbringens der Yacht A nach §§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6a Abs. 2 UStG zu versagen. Darüber hinaus hat das FG nicht geprüft, ob für die Lieferung der Yacht A die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommt, weil im

Zeitpunkt des Erwerbs der Yacht A --ebenso wie beim Erwerb der Yacht B-- der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1a UStG auszuschließen gewesen wäre. Das FG hat keine Feststellungen getroffen, die dem Senat die Beurteilung dieser Fragen ermöglichen; die erforderlichen Feststellungen muss das FG nachholen.

- 18** 1. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Klägerin der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Yacht B nicht zusteht.
- 19** Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer unter anderem die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, in Abzug bringen. Nicht abziehbar sind jedoch gemäß § 15 Abs. 1a UStG die Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gilt, entfallen.
- 20** Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG umfasst u.a. Aufwendungen für Segelyachten oder Motoryachten sowie für ähnliche Zwecke. Das gilt nach § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG nicht, wenn diese Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind.
- 21** a) Der Senat kann auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG erfüllt sind. Die Frage kann aber offen bleiben.
- 22** b) Denn selbst wenn die Klägerin die Yacht B i.S. des § 15 Abs. 1 UStG für ihr Unternehmen bezogen haben sollte, fallen die Aufwendungen für deren Erwerb --wie das FG zu Recht entschieden hat-- unter das Vorsteuerabzugsverbot des § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG (aa); die Vorschrift des § 15 Abs. 1a UStG ist auch anwendbar (bb bis cc).
- 23** aa) Aufwendungen sind alle auf die Herstellung oder Anschaffung und den Unterhalt entfallenden Kosten (Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl., § 4 Rz 562, zu Aufwendungen i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG). Dazu gehören auch die Anschaffungskosten für die Yacht B.
- 24** Auch der Ausnahmetatbestand des § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG ist nicht erfüllt, weil eine Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin im Zeitpunkt des Erwerbs der Yacht B nicht feststellbar war. Die Absicht der Gewinn-/Überschusserzielung zeigt sich in dem Bestreben, während des Bestehens der Einkunftsquelle insgesamt einen Totalgewinn bzw. Einnahmenüberschuss zu erzielen. Ob der Unternehmer eine derartige Absicht hatte, lässt sich --entgegen der Auffassung der Klägerin-- als innere Tatsache nicht anhand seiner Erklärungen, sondern nur aufgrund äußerer Umstände feststellen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. Juli 2002 X R 48/99, BFHE 200, 504, BStBl II 2003, 282, unter II.1.b). Hierfür ist insbesondere von Bedeutung, ob die Betätigung bei objektiver Betrachtung nach ihrer Art, ihrer Gestaltung und den gegebenen Ertragsaussichten einen Totalüberschuss erwarten lässt (BFH-Urteil vom 27. Januar 2000 IV R 33/99, BFHE 191, 119, BStBl II 2000, 227). Beruht die Entscheidung zur Neugründung eines Gewerbebetriebs im Wesentlichen auf den persönlichen Interessen und Neigungen des Steuerpflichtigen, so sind die entstehenden Verluste nur dann für die Dauer einer betriebspezifischen Anlaufphase steuerlich zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige zu Beginn seiner Tätigkeit ein schlüssiges Betriebskonzept erstellt hat, das ihn zu der Annahme veranlassen durfte, durch die gewerbliche Tätigkeit werde er insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielen können (BFH-Urteil vom 23. Mai 2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874).
- 25** Ob, wie das FG meint, als objektiver Anhaltspunkt für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht bei der Vercharterung einer Yacht der vorliegenden Größenordnung nur eine Markt-/Wirtschaftlichkeitsanalyse in Betracht kommt, braucht der Senat nicht zu entscheiden, weil sowohl nach den Feststellungen des FG als auch nach Aktenlage und dem Vortrag der Klägerin im Revisionsverfahren keine anderen objektiven Anhaltspunkte für eine Gewinnerzielungsabsicht ersichtlich sind.
- 26** bb) Unionsrechtliche Grundlage des § 15 Abs. 1a UStG ist Art. 176 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG --MwStSystRL-- (bis 31. Dezember 2006: Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG --Richtlinie 77/388/EWG--). Diese Bestimmung stellt eine --bisher nicht getroffene-- Regelung des Rates über Ausgaben, die den Vorsteuerabzug ausschließen, insbesondere solche, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen, in Aussicht. Darüber hinaus enthält Art. 176 MwStSystRL eine sog. Stillhalteklausele, die bis zum Inkrafttreten einer unionsrechtlichen Regelung die Beibehaltung der innerstaatlichen Ausschlüsse des Rechts auf Vorsteuerabzug erlaubt, die vor dem Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG galten. Eine nationale

Regelung, die die bestehenden Ausschlusstabbestände erweitert, ist nach Art. 176 MwStSystRL grundsätzlich nicht zulässig (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 8. Januar 2002 C-409/99, Metropol und Stadler, Slg. 2002, I-81, zu Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG). Neue Ausschlussnormen können durch die einzelnen Mitgliedstaaten nur mit Genehmigung nach Art. 394, 397 MwStSystRL eingeführt werden (EuGH-Urteil vom 11. Juli 1991 C-97/90, Lennartz, Slg. 1991, I-3795, zu Art. 27 Abs. 2 bis 5 der Richtlinie 77/388/EWG). Für die Regelung in § 15 Abs. 1a UStG ist eine Genehmigung nach Art. 27 Abs. 2 bis 5 der Richtlinie 77/388/EWG aber weder beantragt noch erteilt worden.

- 27** § 15 Abs. 1a UStG steht im Einklang mit dem Unionsrecht, weil die darin getroffene Regelung inhaltlich bereits bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG im deutschen UStG verankert gewesen ist.
- 28** cc) § 15 Abs. 1a UStG ist durch Art. 7 Nr. 11 Buchst. b des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/ 2002) vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) eingeführt worden und gilt mit Wirkung ab 1. April 1999 (Art. 18 Abs. 2 StEntlG 1999/2000/2002). Die im Streitjahr 2008 geltende Fassung beruht auf dem Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878). Bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG, also zum 1. Januar 1979 (vgl. EuGH-Urteile vom 19. September 2000 C-177/99 und C-181/99, Ampafrance und Sanofi, Slg. 2000, I-7013 Rdnr. 5), war der Vorsteuerabzug für die Aufwendungen für Segelyachten zwar nicht unmittelbar durch das UStG 1973 ausgeschlossen, wenn ansonsten die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG 1973 erfüllt waren. Der einem Unternehmer zustehende Vorsteuerabzug wurde aber durch eine ebenso hohe Besteuerung der Aufwendungen als Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c UStG 1973 ausgeglichen. Nach dieser Vorschrift lag Eigenverbrauch vor, soweit ein Unternehmer im Inland Aufwendungen tätigte, die nach § 4 Abs. 5 EStG bei der Gewinnermittlung ausschieden. Die Regelung in § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c UStG 1973 wirkte wie eine Einschränkung des Vorsteuerabzugs (BFH-Urteile vom 2. Juli 2008 XI R 61/06, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2009, 278; vom 12. August 2004 V R 49/02, BFHE 207, 71, BStBl II 2004, 1090, unter II.3.b, betreffend Bewirtungsaufwendungen). Der Vorsteuerauschluss gemäß § 15 Abs. 1a UStG stellt deshalb, jedenfalls soweit er laufende Aufwendungen i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG betrifft, nur eine Ersatzregelung für einen bereits bestehenden Ausschlusstabbestand dar und ist damit keine dem Unionsrecht widersprechende Erweiterung oder erstmalige Einfügung eines Ausschlusstabbestands. Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG galt bereits ein mittelbares Vorsteuerabzugsverbot für Leistungsbezüge, die mit einer Segelyacht zusammenhängen, weil § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c UStG 1973 der Umsetzung des Ausschlusses von Repräsentationsaufwendungen vom Vorsteuerabzugsrecht gemäß Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG und damit demselben Zweck wie § 15 Abs. 1a UStG diene (BFH-Urteile in HFR 2009, 278; vom 2. Juli 2008 XI R 60/06, BFHE 222, 112, BStBl II 2009, 167; jeweils zu Segelyachten; vom 24. August 2000 V R 9/00, BFHE 193, 161, BStBl II 2001, 76; vom 2. Juli 2008 XI R 66/06, BFHE 222, 123, BStBl II 2009, 206, zum Halten von Rennpferden; in BFHE 207, 71, BStBl II 2004, 1090, zu Bewirtungsaufwendungen). Auch das Schrifttum sieht den Ersatz des Aufwendungseigenverbrauchs gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c UStG in der bis 31. März 1999 geltenden Fassung durch ein unmittelbares Vorsteuerabzugsverbot gemäß § 15 Abs. 1a UStG in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung für Aufwendungen i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG als durch Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG gedeckt an (Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rz 481; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, § 15 UStG Rz 290b; Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 15 Rz 917; Lohse, Internationales Steuerrecht 2000, 232, 236 f.; zweifelnd Heidner in Bunjes, UStG, 12. Aufl., § 15 Rz 307).
- 29** dd) Das Abzugsverbot für laufende Aufwendungen (BFH-Urteile vom 2. Juli 2008 XI R 70/06, BFH/NV 2009, 223; vom 23. Januar 1992 V R 66/85, BFHE 167, 221; in BFHE 193, 161, BStBl II 2001, 76) gilt auch für die Vorsteuerbeträge aus den Anschaffungskosten. Obschon sich die Versagung des Vorsteuerabzugs für die Erwerbenaufwendungen nach § 15 Abs. 1a UStG in zeitlicher Hinsicht bei der Lieferung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern, wie im Streitfall der Yacht B, von der Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c UStG 1973 unterscheidet, ist sie mit Art. 176 MwStSystRL (Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG) vereinbar. Deshalb liegt in der Einführung des § 15 Abs. 1a UStG kein Verstoß gegen Unionsrecht (so auch Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, § 15 Rz 952, 956; a.A. wohl Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rz 513; Lippross, Umsatzsteuer, 22. Auflage 2008, 7.8.2.1.2 c, S. 838, 842 f.).
- 30** 2. Das FG hat das Verbringen der Yacht A nach Mallorca zu Recht als gemäß § 3 Abs. 1a UStG steuerbare Lieferung behandelt, die im Dezember 2008 zu erfassen ist.
- 31** a) Gemäß § 3 Abs. 1a UStG gilt als Lieferung gegen Entgelt das Verbringen eines Gegenstands des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu

einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer.

- 32** Mit dieser Regelung wird Art. 17 Abs. 1 MwStSystRL umgesetzt. Danach ist die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt. Als "Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat" gelten die Versendung oder Beförderung eines im Gebiet eines Mitgliedstaats befindlichen beweglichen körperlichen Gegenstands durch den Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung für die Zwecke seines Unternehmens nach Orten außerhalb dieses Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft.
- 33** b) Die Klägerin ist unstreitig Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG, hat die Yacht A durch Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ihrem Unternehmen zugeordnet und diese in das übrige Gemeinschaftsgebiet, nämlich nach Mallorca (Spanien), verbracht.
- 34** aa) Der Transport der Yacht A im März 2007 ist noch nicht als steuerbares Verbringen eines Gegenstands des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu beurteilen, weil die Klägerin nach den Feststellungen des FG zu diesem Zeitpunkt nur eine "vorübergehende Verwendung" der Yacht auf Mallorca vorgesehen hatte.
- 35** Mit dem negativen Tatbestandsmerkmal der nicht "nur vorübergehenden Verwendung" setzt § 3 Abs. 1a UStG die unionsrechtliche Regelung in Art. 17 Abs. 2 MwStSystRL zumindest begrifflich nicht zutreffend um (Michl in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 3 Rz 69; Heuermann in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 3 Abs. 1a Rz 50; Martin in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 189; Treiber in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 6a Rz 47). Während § 3 Abs. 1a UStG generalisierend auf einen scheinbar zeitlichen Gesichtspunkt abstellt, enthält Art. 17 Abs. 2 Buchst. a bis h MwStSystRL eine abschließende Aufzählung von Umsätzen, die ein Verbringen ausschließen, wenn der Unternehmer deren Ausführung mit dem Gegenstand bezweckt. Der Begriff "vorübergehend" ist daher nicht zeitabhängig zu verstehen, sondern wird durch die Art der Verwendung bestimmt (Martin in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 196; Stöcker in Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, § 3 Rz 212; Michl in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 3 Rz 73). Ist nach der Art der Verwendung vorhersehbar, dass der Gegenstand wieder in das Inland zurückgelangt, so liegt auch bei längerem Verbleib im sonstigen Gemeinschaftsgebiet eine vorübergehende Verwendung vor (Mößlang in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 1a Rz 22).
- 36** Ob die unzutreffende Umsetzung des Art. 17 MwStSystRL durch § 3 Abs. 1a UStG im Wege der richtlinienkonformen Auslegung (Treiber in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 6a Rz 47) oder mittels Anwendungsvorrangs der Richtlinie (Heuermann in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 3 Abs. 1a Rz 50) zu geschehen hat, kann der Senat offenlassen. Jedenfalls ist von einer nur vorübergehenden Verwendung auszugehen, wenn einer der in Art. 17 Abs. 2 Buchst. a bis h MwStSystRL genannten Fälle vorliegt.
- 37** Art. 17 Abs. 2 Buchst. g MwStSystRL nennt die
- "vorübergehende Verwendung dieses Gegenstands im Gebiet des Mitgliedstaats der Beendigung der Versendung oder Beförderung zum Zwecke der Erbringung von Dienstleistungen durch den im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung ansässigen Steuerpflichtigen".
- 38** Das ist vorliegend der Fall, denn nach den Feststellungen des FG beabsichtigte die Klägerin (zumindest auch) die Ausführung von Vermietungsumsätzen mit der Yacht A.
- 39** bb) Ein innergemeinschaftliches Verbringen i.S. des § 3 Abs. 1a UStG liegt aber mit dem Verkauf der Yacht A im Dezember 2008 vor, weil die Absicht der Klägerin, Vermietungsumsätze mit der Yacht A auszuführen, damit endete. Sobald eine der Voraussetzungen für die Ausnahme der nur vorübergehenden Verwendung nicht mehr vorliegt, wie z.B. beim Verkauf des Gegenstands, ist in diesem Zeitpunkt ein innergemeinschaftliches Verbringen gegen Entgelt gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen anzunehmen (so ausdrücklich Art. 17 Abs. 3 MwStSystRL; vgl. auch Martin in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 196; Fritsch in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 3 Rz 236).
- 40** 3. Das FG ist zu Unrecht zu dem Ergebnis gelangt, dass das der Lieferung gleichgestellte Verbringen der Yacht A allein deshalb nicht von der Steuerbefreiung nach §§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6a Abs. 2 UStG umfasst wird, weil die Klägerin es unterlassen hat, in Spanien den innergemeinschaftlichen Erwerb der Yacht A anzumelden und zu versteuern.

- 41 a) Gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a) steuerfrei. Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstands (§ 6a Abs. 2, § 3 Abs. 1a UStG). Dabei hat der Unternehmer die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 UStG gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV beleg- und buchmäßig nachzuweisen (BFH-Urteil vom 25. April 2013 V R 28/11, BFHE 242, 77, BStBl II 2013, 656).
- 42 Unionsrechtlich beruht die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung auf Art. 131 und 138 MwStSystRL. Gemäß Art. 131 MwStSystRL wird auch die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung "unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen". Nach Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.
- 43 b) Dass die Klägerin ihren Nachweispflichten nach §§ 17a ff. UStDV nicht nachgekommen ist, steht der Steuerbefreiung nicht entgegen. Die Nachweispflichten gemäß §§ 17a, 17c UStDV sind keine materiellen Voraussetzungen für die Befreiung als innergemeinschaftliche Lieferung. Die Regelungen des § 6a Abs. 3 UStG bestimmen vielmehr lediglich, dass und wie der Unternehmer die Nachweise zu erbringen hat (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2007 V R 59/03, BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57). Kommt der Unternehmer seinen Nachweispflichten nicht nach, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten objektiv zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind (BFH-Urteile vom 14. November 2012 XI R 17/12, BFHE 239, 516, BStBl II 2013, 407; vom 12. Mai 2009 V R 65/06, BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511; vom 12. Mai 2011 V R 46/10, BFHE 234, 436, BStBl II 2011, 957; vom 15. Februar 2012 XI R 42/10, BFH/NV 2012, 1188).
- 44 Dann ist die Steuerbefreiung zu gewähren, auch wenn der Unternehmer die nach § 6a Abs. 3 UStG erforderlichen Nachweise nicht erbracht hat. Dasselbe gilt für die innergemeinschaftliche Lieferung in Gestalt des innergemeinschaftlichen Verbringens (§ 6a Abs. 2 UStG).
- 45 Da feststeht, dass die Klägerin die Yacht A in das übrige Gemeinschaftsgebiet verbracht hat, steht es der Steuerbefreiung nach § 6a Abs. 2 UStG nicht entgegen, dass die Klägerin keine Nachweise i.S. der §§ 17a ff. UStDV vorgelegt hat. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß §§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6a Abs. 2 UStG sind erfüllt.
- 46 c) Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um die Steuerbefreiung nach §§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6a Abs. 2 UStG in Anlehnung an das EuGH-Urteil vom 7. Dezember 2010 C-285/09, "R" (Slg. 2010, I-12605) zu versagen.
- 47 aa) Der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. dem innergemeinschaftlichen Verbringen gemäß § 6a Abs. 1 und 2 UStG im Inland steht spiegelbildlich die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland gegenüber (§ 1a Abs. 1 und 2 UStG). Die innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands und sein innergemeinschaftlicher Erwerb sind ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang, auch wenn dieser sowohl für die an dem Geschäft Beteiligten als auch für die Finanzbehörden der betreffenden Mitgliedstaaten unterschiedliche Rechte und Pflichten begründet (EuGH-Urteil vom 27. September 2007 C-409/04, Teleos, Slg. 2007, I-7797 Rdnr. 23). Daher wird durch § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. Abs. 2 UStG die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Verbringens unter anderem davon abhängig gemacht, dass der Erwerb des verbrachten Gegenstands beim Abnehmer, der in diesem Fall mit dem Lieferer identisch ist, den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt.
- 48 bb) Der mit dem Verbringen der Yacht A einhergehende innergemeinschaftliche Erwerb in Spanien unterlag aber gemäß den mit Art. 2 Abs. 1 Buchst. b, Art. 20 MwStSystRL korrespondierenden Vorschriften spanischen Rechts grundsätzlich der dortigen Erwerbsbesteuerung, so dass diese Voraussetzung erfüllt ist. Die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung setzt auch nicht voraus, dass der innergemeinschaftliche Erwerb in dem anderen Mitgliedstaat tatsächlich besteuert worden ist (EuGH-Urteil Teleos in Slg. 2007, I-7797 Rdnrn. 69 ff.; BFH-Urteil in BFHE 219, 469, BStBl II 2009, 57).
- 49 cc) Allerdings kann der Ausgangsmitgliedstaat, worauf das FG zu Recht hinweist, der innergemeinschaftlichen

Lieferung aufgrund der ihm nach Art. 131 MwStSystRL (Erster Satzteil von Art. 28c Teil A Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG) zustehenden Befugnisse die Mehrwertsteuerbefreiung für diesen Umsatz versagen, wenn eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen zwar tatsächlich stattgefunden hat, der Lieferer jedoch bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen (EuGH-Urteil "R" in Slg. 2010, I-12605 Rdnr. 55). Dasselbe gilt, wenn eine Steuerhinterziehung des Erwerbers vorliegt und der Lieferer nicht in gutem Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (EuGH-Urteil vom 6. September 2012 C-273/11, Mecsek-Gabona, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2012, 796 Rdnrn. 48 ff.).

- 50** Ob diese Rechtsgrundsätze auf den vorliegenden Sachverhalt übertragbar sind, kann der Senat aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen nicht entscheiden. Die Feststellung, dass die Klägerin durch ihre Vorgehensweise die Erwerbsbesteuerung in Spanien dadurch vermieden hat, dass sie sich dort weder umsatzsteuerlich registrieren lassen noch den innergemeinschaftlichen Erwerb der Yacht A angezeigt hat, reicht hierfür nicht aus. Allein dieses Unterlassen ist der Beteiligung an einer Steuerhinterziehung wie in dem dem EuGH-Urteil "R" in Slg. 2010, I-12605 zugrunde liegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. Im Fall "R" lag eine Steuerhinterziehung des Erwerbers vor und der Lieferer hatte bei der Lieferung die Identität des Erwerbers verschleiert, um diesem die Steuerhinterziehung zu ermöglichen. Das heißt, der Lieferer hatte sich zielgerichtet, bewusst und gewollt an der Steuerhinterziehung beteiligt. Auch in dem dem EuGH-Urteil Mecsek-Gabona in UR 2012, 796 zugrunde liegenden Sachverhalt lag eine Steuerhinterziehung des Erwerbers vor. Dem entspricht die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH), derzufolge die Lieferung von Gegenständen an einen Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung i.S. des § 6a UStG darstellt, wenn der inländische Unternehmer in kollusivem Zusammenwirken mit dem Abnehmer die Lieferung an einen Zwischenhändler vortäuscht, um dem Abnehmer die Hinterziehung von Steuern zu ermöglichen. Werden diese Lieferungen durch die inländischen Unternehmer gleichwohl als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erklärt, macht der Unternehmer gegenüber den Finanzbehörden unrichtige Angaben i.S. von § 370 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) und verkürzt dadurch die auf die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 13 Abs. 1 Nr. 1, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG anfallende und von ihm geschuldete Umsatzsteuer (BGH-Beschluss vom 20. November 2008 1 StR 354/08, BGHSt 53, 45).
- 51** Die Feststellungen des FG tragen den Vorwurf der Steuerhinterziehung bzw. der Beteiligung an einer solchen durch die Klägerin nicht, weil weder Feststellungen zur verkürzten Steuer noch zum subjektiven Tatbestand vorliegen.
- 52** Hinsichtlich des Taterfolges der Steuerhinterziehung hat sich das FG nicht damit auseinandergesetzt, dass die Klägerin nicht nur den innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern musste, sondern ihr nach der mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG korrespondierenden Vorschrift des spanischen Rechts auch der Vorsteuerabzug aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb zustand. Unabhängig von der Frage, ob das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO auch für das Verhältnis spanischer Umsatzsteuer und spanischer Vorsteuerbeträge Geltung beanspruchen kann, gilt es vorliegend schon deshalb nicht, weil ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen verschwiegenen steuererhöhenden und steuermindernden Umständen besteht (BGH-Urteil vom 26. Juni 1984 5 StR 322/84, HFR 1985, 40; s. dazu auch BGH-Urteil vom 24. Oktober 1990 3 StR 16/90, HFR 1991, 619); innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb sind ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang (EuGH-Urteil Teleos in Slg. 2007, I-7797 Rdnr. 23).
- 53** Zum subjektiven Tatbestand hat das FG ebenfalls keine Feststellungen getroffen. Diese wären für die Annahme der Beteiligung an einer Steuerhinterziehung aber erforderlich gewesen, zumal es sich bei dem innergemeinschaftlichen Verbringen und dem damit korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerb, insbesondere dann, wenn von einem zunächst nur vorübergehenden Verbringen auszugehen ist, um eine Rechtssituation handelt, bei deren Fehlbeurteilung jedenfalls der subjektive Tatbestand eines Steuervergehens nicht ohne weiteres angenommen werden kann. Das FG wird hierzu weitere Feststellungen treffen müssen.
- 54** 4. Selbst wenn die Steuerbefreiung nach §§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6a Abs. 2 UStG mit den Grundsätzen des EuGH-Urteils "R" in Slg. 2010, I-12605 zu versagen sein sollte, entbehrt das FG-Urteil Feststellungen zur Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG. Danach sind die Lieferungen von Gegenständen, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen ist, steuerbefreit. Das FG hat für die Yacht A die Voraussetzungen des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1a UStG aus den unter II.1. genannten Gründen zu Recht bejaht. Nach den bisherigen Feststellungen sind keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass die Gewinnabsichten der Klägerin hinsichtlich der Yacht A anders zu beurteilen wären, als hinsichtlich der Yacht B. Dann aber wäre auch der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Yacht A bereits für das nicht vom Streitzeitraum umfasste Jahr 2006 nach § 15

Abs. 1a UStG zu versagen gewesen mit der Folge, dass die Lieferung der Yacht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG fallen würde. Das FG-Urteil enthält auch hierzu nicht die erforderlichen Feststellungen.

55 5. Da das Urteil aus den o.g. Gründen aufzuheben war, kommt es auf den gerügten Verfahrensmangel nicht an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de