

Urteil vom 02. Juli 2014, XI R 4/13

Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Sportpferd

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9 S 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 12 Abs 3 Buchst a UAbs 3, EGRL 112/2006 Art 14 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 15 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 152, EGRL 112/2006 Art 98 Abs 2, EGRL 112/2006 Anh 3 Nr 1, UStG Anl 2 Nr 1 Buchst a, EWGRL 388/77 Anh H Nr 1, UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Dezember 2012, Az: 16 K 305/12

Leitsätze

NV: Die entgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem lebenden, nicht für die Zubereitung von Nahrungs- oder Futtermitteln bestimmten Pferd ist nicht ermäßigt zu besteuern .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betrieb in den Jahren 2006 bis 2008 (Streitjahre) u.a. einen Großhandel mit lebenden Pferden.
- 2 In den Streitjahren erwarb der Kläger wiederholt hälftige Miteigentumsanteile an Sportpferden und veräußerte insgesamt ... solcher Anteile. Er unterwarf die Umsätze aus diesen Veräußerungen dem für die Lieferungen lebender Pferde geltenden ermäßigten Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. Anlage 2 Nr. 1 Buchst. a zum UStG.
- 3 Im Rahmen einer beim Kläger durchgeführten Außenprüfung ging der Prüfer dagegen davon aus, dass Bruchteilseigentumsanteile an Pferden veräußert worden seien und der Kläger insoweit sonstige Leistungen i.S. des § 3 Abs. 9 UStG erbracht habe, die dem allgemeinen Steuersatz i.S. des § 12 Abs. 1 UStG zu unterwerfen seien.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) änderte dementsprechend mit Bescheiden vom 23. April 2012 die Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre.
- 5 Die vom Kläger hiergegen eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 19. September 2012 als unbegründet zurück.
- 6 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) änderte die angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung und setzte die Umsatzsteuer der Streitjahre dem Klageantrag entsprechend herab.
- 7 Es führte zur Begründung seiner Entscheidung im Wesentlichen aus, die streitigen Umsätze aus den Veräußerungen der Miteigentumsanteile an den Pferden unterlägen nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 1 Buchst. a zum UStG in der bis zum 30. Juni 2012 geltenden Fassung (a.F.) dem ermäßigten Steuersatz. Entgegen der Auffassung des FA handele es sich bei der Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Pferd um eine Lieferung i.S. des § 3 Abs. 1 UStG. Es sei kein vernünftiger Grund dafür ersichtlich, die Übertragung eines Miteigentumsanteils umsatzsteuerrechtlich anders zu behandeln als die Übertragung des Volleigentums an der Sache. Gegenstand der Übertragung des Miteigentumsanteils sei das konkrete lebende Pferd, an dem das Miteigentum und der Mitbesitz verschafft werde.
- 8 Die Vorentscheidung ist abgedruckt in Deutsches Steuerrecht/ Entscheidungsdienst 2014, 163.
- 9 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Es bringt im Kern vor, der Kläger habe mit der "Veräußerung eines halben Pferdes" keine Lieferung, sondern eine

sonstige Leistung erbracht. Die Übertragung eines ideellen Miteigentumsanteils, d.h. eines Rechts des einen Miteigentümers gegenüber den übrigen Miteigentümern, stelle eine sonstige Leistung dar. Umsatzsteuerrechtlich sei die Verfügungsmacht an einem Pferd nicht dessen einzelnen Teilhabern, sondern der betreffenden Bruchteilsgemeinschaft zuzurechnen. Die jeweiligen Miteigentümer könnten allenfalls ihren ideellen Anteil an dem Pferd gesondert veräußern, übertragen oder belasten; Verfügungsmacht über einen körperlichen Gegenstand werde hierdurch jedoch nicht verschafft.

- 11** Entgegen der Vorentscheidung ergebe sich weder aus der eine Geschäftsveräußerung im Ganzen betreffenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) in seinen Urteilen vom 6. September 2007 V R 41/05 (BFHE 217, 338, BStBl II 2008, 65) sowie vom 22. November 2007 V R 5/06 (BFHE 219, 442, BStBl II 2008, 448) noch aus der die Auslegung des Art. 20 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) --nunmehr Art. 188 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)-- betreffenden Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) im Urteil vom 15. Dezember 2005 C-63/04 --Centralan Property-- (Slg. 2005, I-11087, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2006, 418) etwas Abweichendes.
- 12** Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sei Art. 14 Abs. 1 der MwStSystRL dahingehend auszulegen, dass die Lieferung von Gegenständen jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasse, welche die andere Partei ermächtige, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Bei einem Miteigentumsanteil an einem Pferd handele es sich hingegen um einen nichtkörperlichen Gegenstand (Anteilsrecht), der nicht zu den in Art. 15 Abs. 1 der MwStSystRL genannten Wirtschaftsgütern gehöre, die den körperlichen Gegenständen gleichgestellt seien.
- 13** Die Ermächtigung des Art. 15 Abs. 2 der MwStSystRL, nach der Anteilsrechte (Miteigentumsanteile) an Grundstücken als körperliche Gegenstände und ihre Einräumung und Übertragung mithin als Lieferung behandelt werden könnten, bleibe im Streitfall ohne Auswirkung, zumal der nationale Gesetzgeber von dieser unionsrechtlichen Ermächtigung keinen Gebrauch gemacht habe.
- 14** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15** Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** Er tritt der Revision entgegen und hält an seiner Rechtsauffassung fest, dass es sich bei den streitigen Veräußerungen um Lieferungen von Pferden handele, die der Umsatzsteuer zum ermäßigten Steuersatz in Höhe von 7 % unterlägen.

Entscheidungsgründe

- 17** II. Auf die begründete Revision des FA hin war die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 18** Die vom Kläger erbrachten Leistungen unterliegen --entgegen der vom FG vertretenen Rechtsansicht-- selbst dann dem Regelsteuersatz i.S. des § 12 Abs. 1 UStG, wenn --wie das FG meint-- die Übertragung von hälftigen Miteigentumsanteilen an Sportpferden als Lieferung i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu beurteilen wäre.
- 19** 1. Nach § 12 Abs. 1 UStG betrug die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz im Streitjahr 2006 16 % und in den Streitjahren 2007 bis 2008 19 % der Bemessungsgrundlage (allgemeiner Steuersatz).
- 20** a) Die Steuer ermäßigte sich gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 1 Buchst. a zum UStG a.F. auf 7 % für die Lieferung, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von lebenden Pferden einschließlich reinrassiger Zuchttiere, ausgenommen Wildpferde.
- 21** Nach dem Wortlaut der Vorschrift --die mit Wirkung vom 1. Juli 2012 aufgehoben wurde (vgl. Art. 2 des Gesetzes zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften vom 8. Mai 2012, BGBl I 2012, 1030)-- war der ermäßigte Umsatzsteuersatz auch auf die Lieferung von Sportpferden anzuwenden. Denn die betreffende nationale Regelung sah für Umsätze mit bestimmten lebenden Tieren einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz unabhängig davon vor, für welche Verwendung diese Tiere bestimmt waren (vgl. dazu EuGH-

Urteil vom 12. Mai 2011 C-453/09 --Kommission/Deutschland--, UR 2011, 827, Der Betrieb --DB-- 2011, 1202, Rz 12).

- 22** b) Gemessen am Unionsrecht war das nationale Recht in Bezug auf die Lieferung von Sportpferden jedoch zu weit (vgl. dazu EuGH-Urteil --Kommission/Deutschland-- in UR 2011, 827, DB 2011, 1202, Rz 44 ff.; BFH-Urteil vom 24. Oktober 2013 V R 17/13, BFHE 243, 456, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2014, 166, Rz 15 ff.).
- 23** Die Lieferung von Sportpferden unterliegt nach dem Unionsrecht nicht dem ermäßigten Steuersatz, sondern dem Regelsteuersatz.
- 24** Die Mitgliedstaaten sind zwar berechtigt gemäß Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 1 der MwStSystRL --vormals Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG-- einen ermäßigten Steuersatz für die Lieferung lebender Tiere einzuführen. Anhang III Nr. 1 der MwStSystRL gestattet die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes jedoch nur für lebende Tiere, die üblicherweise dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden.
- 25** aa) Der Zweck dieser Bestimmung besteht darin, dem Endverbraucher den Kauf dieser Nahrungs- und Futtermittel zu erleichtern (vgl. EuGH-Urteil --Kommission/Deutschland-- in UR 2011, 827, DB 2011, 1202, Rz 44). Der Unionsgesetzgeber stellt insoweit auf Tiere ab, die gewöhnlich und allgemein dafür bestimmt sind, in die menschliche oder tierische Nahrungskette zu gelangen. Das gilt insbesondere für Rinder, Schweine, Schafe und Ziegen. Daher kann auf sämtliche Lieferungen von Tieren dieser Arten ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden, ohne dass dies für jedes einzelne Tier geprüft werden muss (vgl. EuGH-Urteil --Kommission/Deutschland-- in UR 2011, 827, DB 2011, 1202, Rz 45).
- 26** bb) Bei Pferden ist die Situation in der Europäischen Union anders als bei den vorgenannten Arten. Pferde sind nicht gewöhnlich und allgemein dafür bestimmt, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden, auch wenn einige von ihnen tatsächlich als Nahrungs- und Futtermittel dienen (vgl. EuGH-Urteil --Kommission/Deutschland-- in UR 2011, 827, DB 2011, 1202, Rz 46). In Anbetracht dieser besonderen Situation von Pferden, die zwar üblicherweise nicht dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden, von denen aber gleichwohl manche für den Verzehr geliefert werden können, ist Anhang III Nr. 1 der MwStSystRL im Licht des vom Unionsgesetzgeber verfolgten Zwecks, die grundlegenden Güter für den Endverbraucher zu verbilligen, dahin auszulegen, dass auf die Lieferung eines Pferdes nur dann ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann, wenn das Pferd im Hinblick auf seine Schlachtung geliefert wird, um für die Zubereitung von Nahrungs- oder Futtermitteln verwendet zu werden (vgl. EuGH-Urteil --Kommission/Deutschland-- in UR 2011, 827, DB 2011, 1202, Rz 47).
- 27** cc) Auf die Lieferung von Sportpferden --wie hier-- trifft dies jedoch nicht zu. Denn diese werden nicht im Hinblick auf ihre Schlachtung geliefert, um für die Zubereitung von Nahrungs- oder Futtermitteln verwendet zu werden (vgl. zu Springpferden BFH-Urteil in BFHE 243, 456, MwStR 2014, 166, Rz 17).
- 28** 2. Danach ist § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 1 Buchst. a zum UStG a.F. richtlinienkonform dahin auszulegen, dass ein Pferd im Sinne dieser Vorschrift nur ein lebendes Tier ist, das gewöhnlich und allgemein für die Zubereitung von Nahrungs- oder Futtermitteln bestimmt ist.
- 29** a) Mit dieser Gesetzesauslegung überschreitet der erkennende Senat die ihm zustehenden Befugnisse nicht.
- 30** aa) Die Rechtsprechung ist sowohl nach nationalem (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, Rz 30; vom 8. September 2010 XI R 40/08, BFHE 231, 343, BStBl II 2011, 661, Rz 25, jeweils m.w.N.) als auch nach Unionsrecht (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 27. November 2003 C-497/01 --Zita Modes--, Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 34, m.w.N.) verpflichtet, den Sinn und Zweck einer Norm unter Berücksichtigung ihrer Einordnung in das Gesetz und damit ihres systematisch-teleologischen Zusammenhangs zu ermitteln. Ein Gericht hat sich bei der Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts so weit wie möglich am Wortlaut und Zweck der einschlägigen unionsrechtlichen Bestimmungen auszurichten (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 11. Juli 2002 C-62/00 --Marks & Spencer--, Slg. 2002, I-6325, UR 2002, 436, Rz 24, m.w.N.; ferner BFH-Urteile in BFHE 231, 343, BStBl II 2011, 661, Rz 25; vom 29. Juni 2011 XI R 15/10, BFHE 233, 470, BStBl II 2011, 839, Rz 22; vom 15. Februar 2012 XI R 24/09, BFHE 236, 267, BStBl II 2013, 712, Rz 17; vom 16. Mai 2012 XI R 24/10, BFHE 238, 468, BStBl II 2013, 52, Rz 41, jeweils m.w.N.) und ist bei einem Widerspruch zwischen den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts und den Bestimmungen des Unionsrechts gehalten, für die volle Wirksamkeit des Unionsrechts Sorge zu tragen. Es ist alles Erforderliche zu tun, um diejenigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften

"auszuschalten", die unter Umständen ein Hindernis für die volle Wirksamkeit der Unionsnormen bilden (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 26. Februar 2013 C-617/10 --Fransson--, Neue Juristische Wochenschrift 2013, 1415, Rz 45 f.; ferner BFH-Urteil in BFHE 243, 456, MwStR 2014, 166, Rz 13, jeweils m.w.N.).

- 31** bb) Die hiernach gebotene richtlinienkonforme Auslegung kommt jedoch nur in Betracht, wenn es im konkreten Fall verschiedene Auslegungsmöglichkeiten gibt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 2. April 1998 V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695, unter II.3.b; vom 22. Januar 2004 V R 41/02, BFHE 204, 371, BStBl II 2004, 757, unter II.1.; in BFHE 236, 267, BStBl II 2013, 712, Rz 18, jeweils m.w.N.). Lässt der Gesetzestext mehrere Auslegungen zu und ist nur eine mit dem Unionsrecht vereinbar, so ist der Auslegung der Vorzug zu geben, nach der die Norm nicht als unionsrechtswidrig einzustufen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 231, 343, BStBl II 2011, 661, unter II.4.; in BFHE 233, 470, BStBl II 2011, 839, unter II.2.; in BFHE 236, 267, BStBl II 2013, 712, Rz 18, jeweils m.w.N.). Das ist hier der Fall.
- 32** b) Es bestehen daher keine Bedenken, § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 1 Buchst. a zum UStG a.F., der nach seinem Wortlaut sowohl Sportpferde als auch solche Pferde erfasst, die gewöhnlich und allgemein für die Zubereitung von Nahrungs- oder Futtermitteln bestimmt sind, und daher grundsätzlich auslegungsfähig ist, dahingehend einschränkend auszulegen, dass ein Pferd im Sinne dieser Vorschrift nur ein zur Schlachtung bestimmtes Tier ist. Allein die richtlinienkonforme Auslegung im vorgenannten Sinne, die weder über Wortlaut noch Wortsinn des Gesetzestextes hinausgeht (vgl. zu den Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung auch BFH-Urteil in BFHE 236, 267, BStBl II 2013, 712, Rz 19), führt dazu, dass die betreffende nationale Norm als unionsrechtskonform einzustufen ist.
- 33** c) Der erkennende Senat weicht hierdurch nicht entscheidungserheblich vom BFH-Urteil in BFHE 243, 456, MwStR 2014, 166 (Rz 16 und 18) ab, denn auch der V. Senat des BFH ist dort im Ergebnis davon ausgegangen, dass auf die Lieferung von Springpferden der Regelsteuersatz anwendbar ist.
- 34** 3. Die streitigen Veräußerungsumsätze sind demnach selbst dann nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 1 Buchst. a zum UStG a.F. ermäßigt zu besteuern, wenn der Kläger insoweit Lieferungen erbracht hätte. Denn die Lieferung von Pferden --wie hier-- für Sport- oder Freizeit Zwecke unterfällt bei richtlinienkonformer Auslegung der vorgenannten Steuerermäßigungsvorschrift jedenfalls nicht dem ermäßigten Steuersatz.
- 35** 4. Es bedarf im Streitfall mithin keiner Entscheidung darüber, ob mit der Übertragung eines Miteigentumsanteils --wie das FG angenommen hat und was zwischen den Beteiligten streitig ist-- eine Lieferung i.S. von § 3 Abs. 1 UStG ausgeführt (vgl. zu Grundstücken Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 160; Martin in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 48) oder eine sonstige Leistung i.S. von § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG erbracht wird (vgl. dazu BFH-Urteile vom 22. Juni 1967 V 185/63, BFHE 89, 366, BStBl III 1967, 662; vom 18. Januar 1968 V 28/65, BFHE 91, 502, DB 1968, 966; vom 20. Juni 1968 V 116/65, BFHE 93, 291, BStBl II 1968, 788; vom 27. April 1994 XI R 91-92/92, BFHE 174, 559, BStBl II 1994, 826, unter II.1.; Abschn. 3.5. Abs. 3 Nr. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses; offen gelassen in den BFH-Urteilen in BFHE 217, 338, BStBl II 2008, 65; in BFHE 219, 442, BStBl II 2008, 448).
- 36** 5. Da die Vorentscheidung von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, ist sie aufzuheben. Die Sache ist spruchreif im Sinne einer Abweisung der Klage.
- 37** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de