Downloaded via the EU tax law app / web

62017CJ0264
URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

29. November 2018 (*1)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 314 – Art. 316 – Art. 322 – Sonderregelungen für Kunstgegenstände – Differenzbesteuerung – Steuerpflichtige Wiederverkäufer – Lieferung von Kunstgegenständen durch den Urheber oder seine Rechtsnachfolger – Innergemeinschaftliche Umsätze – Weigerung der nationalen Steuerbehörden, einem Steuerpflichtigen das Recht zu gewähren, die Differenzbesteuerung anzuwenden – Anwendungsvoraussetzungen – Recht auf Vorsteuerabzug – Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten“

In der Rechtssache C?264/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Finanzgericht Münster (Deutschland) mit Entscheidung vom 11. Mai 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 17. Mai 2017, in dem Verfahren

Harry Mensing

gegen

Finanzamt Hamm

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Siebten Kammer T. von Danwitz in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Vierten Kammer, der Richterin K. Jürimäe sowie der Richter C. Lycourgos, E. Juhász und C. Vajda (Berichterstatter),

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: R. ?ere?, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 14. Juni 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

–

von Herrn Mensing, vertreten durch Rechtsanwalt O.?G. Lippross und H. Portheine, Wirtschaftsprüfer,

–

der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und R. Kanitz als Bevollmächtigte,

–

der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart, M. Wasmeier und R. Lyal als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 13. September 2018

folgendes

Urteil

1

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b und Art. 322 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2

Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Harry Mensing, einem Kunsthändler, und dem Finanzamt Hamm (Deutschland) wegen dessen Weigerung, auf Lieferungen von Kunstgegenständen, die der Kläger des Ausgangsverfahrens in anderen Mitgliedstaaten erworben hat, die Differenzbesteuerung anzuwenden.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3

Die Erwägungsgründe 4, 7 und 51 der Mehrwertsteuerrichtlinie lauten:

„(4)

Voraussetzung für die Verwirklichung des Ziels, einen Binnenmarkt zu schaffen[,] ist, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern angewandt werden, durch die die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Es ist daher erforderlich, eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern im Wege eines Mehrwertsteuersystems vorzunehmen, um so weit wie möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen.

…

(7)

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sollte, selbst wenn die Sätze und Befreiungen nicht völlig harmonisiert werden, eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.

…

(51)

Es sollte eine gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung auf dem Gebiet der Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke erlassen werden, um Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden.“

4

Art. 1 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem wird bis zur Einzelhandelsstufe, diese eingeschlossen, angewandt.“

5

Art. 311 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Für die Zwecke dieses Kapitels gelten unbeschadet sonstiger Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts folgende Begriffsbestimmungen:

…

2.

‚Kunstgegenstände‘ sind die in Anhang IX Teil A genannten Gegenstände;

…

5.

‚steuerpflichtiger Wiederverkäufer‘ ist jeder Steuerpflichtige, der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zum Zwecke des Wiederverkaufs Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft, seinem Unternehmen zuordnet oder einführt, gleich, ob er auf eigene Rechnung oder aufgrund eines Einkaufs- oder Verkaufskommissionsvertrags für fremde Rechnung handelt;

…“

6

Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Differenzbesteuerung gilt für die Lieferungen von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb der Gemeinschaft von einer der

folgenden Personen geliefert werden:

a)

von einem Nichtsteuerpflichtigen;

b)

von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern die Lieferungen des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen gemäß Artikel 136 von der Steuer befreit ist;

c)

von einem anderen Steuerpflichtigen, sofern für die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß den Artikeln 282 bis 292 gilt und es sich dabei um ein Investitionsgut handelt;

d)

von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gemäß dieser Sonderregelung mehrwertsteuerpflichtig ist.“

7

Art. 315 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„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.“

8

Art. 316 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(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.“

9

Art. 317 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Macht ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer von der Option des Art. 316 Gebrauch, wird die Steuerbemessungsgrundlage gemäß Art. 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.“

10

Art. 322 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Sofern die Gegenstände für Lieferungen verwendet werden, die der Differenzbesteuerung unterliegen, darf der steuerpflichtige Wiederverkäufer von seiner Steuerschuld folgende Beträge nicht abziehen:

a)

die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auf von ihm selbst eingeführte Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten;

b)

die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auf Kunstgegenstände, die ihm vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolgern geliefert werden;

c)

die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auf Kunstgegenstände, die ihm von einem Steuerpflichtigen geliefert werden, der kein steuerpflichtiger Wiederverkäufer ist.“

Deutsches Recht

11

§ 25a des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) bestimmt:

„(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.

…

(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:

…

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; …

…

(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,

…“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12

Herr Mensing ist ein in Deutschland ansässiger Kunsthändler, der in mehreren deutschen Städten Kunstgalerien betreibt. Im Jahr 2014 wurden ihm Kunstgegenstände von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Urhebern geliefert. Diese Lieferungen wurden im Ansässigkeitsstaat der Künstler als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen erklärt. Herr Mensing versteuerte sie als innergemeinschaftliche Erwerbe.

13

Herr Mensing beantragte beim Finanzamt Hamm die Anwendung der Differenzbesteuerung auf diese Lieferungen. Das Finanzamt Hamm lehnte seinen Antrag ab und erhöhte den Betrag der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer um 19763,31 Euro.

14

Herr Mensing machte keinen Vorsteuerabzug geltend, obwohl ihm diese Möglichkeit nach Angaben des vorlegenden Gerichts verfahrensrechtlich noch offenstand.

15

Nachdem sein Einspruch gegen den Steuerbescheid erfolglos geblieben war, erhob Herr Mensing Klage beim Finanzgericht Münster (Deutschland). Er macht geltend, die einschlägige nationale Regelung stehe nicht mit dem Unionsrecht im Einklang, und begehrt die unmittelbare Anwendung von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie.

16

Das vorlegende Gericht hegt Zweifel an der Vereinbarkeit von § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG mit Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie. Es führt aus, nach deutschem Recht finde die Differenzbesteuerung keine Anwendung auf Lieferungen eines Gegenstands, den der Wiederverkäufer innerhalb der Union erworben habe, wenn die Lieferung dieses Gegenstands an den Wiederverkäufer in den anderen Mitgliedstaaten der Union als innergemeinschaftliche Lieferung steuerbefreit gewesen sei. Dieser Ausschluss vom Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung ergebe sich aber nicht aus Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie und könnte zu einer Verzerrung des Wettbewerbs führen.

17

Das Recht, die in Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Differenzbesteuerung anzuwenden, gelte nur für Lieferungen von Gegenständen durch eine der in Art. 314 der Richtlinie aufgeführten Personengruppen. Steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen fielen aber nicht unter diese Bestimmung. Daher gelte das genannte Recht nicht für Lieferungen von Kunstgegenständen, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer im Rahmen eines steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Erwerbs erworben habe.

18

Sollte eine Person in der Situation von Herrn Mensing gleichwohl in den Genuss der Differenzbesteuerung nach Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie kommen können, stelle sich zudem die Frage, ob sie neben der Differenzbesteuerung auch das Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen könne. Die Möglichkeit, die Differenzbesteuerung anzuwenden und gleichzeitig das Vorsteuerabzugsrecht auszuüben, dürfte aber dem durch die

Mehrwertsteuerrichtlinie errichteten System zuwiderlaufen.

19

Vor diesem Hintergrund hat das Finanzgericht Münster beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

20

Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie 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, obwohl diese nicht zu den in Art. 314 der Richtlinie aufgeführten Personengruppen gehören.

21

Vorab ist, vorbehaltlich der Überprüfung durch das vorlegende Gericht, festzustellen, dass der Ausgangsrechtsstreit Lieferungen von Kunstgegenständen im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 5 der Richtlinie betrifft.

22

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die Regelung zur Besteuerung der Handelsspanne des steuerpflichtigen Wiederverkäufers bei der Lieferung von Kunstgegenständen eine von der allgemeinen Regelung der Mehrwertsteuerrichtlinie abweichende Sonderregelung darstellt. Die Art. 314 und 316 der Richtlinie, die bestimmen, in welchen Fällen diese Sonderregelung zur Anwendung kommt, müssen daher eng ausgelegt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Mai 2017, Litdana, C?624/15, EU:C:2017:389, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23

Es entspricht jedoch nicht dem Sinn dieser Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der genannten Regelung verwendeten Begriffe in einer Weise ausgelegt werden, die ihnen ihre Wirkung nimmt. Ihre Auslegung muss nämlich mit den Zielen im Einklang stehen, die mit der Regelung verfolgt werden, und den Erfordernissen der steuerlichen Neutralität entsprechen (vgl. entsprechend Urteil vom 21. März 2013, PFC Clinic, C?91/12, EU:C:2013:198, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24

Außerdem sind nach ständiger Rechtsprechung bei der Auslegung einer Unionsvorschrift nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (Urteil vom 21. September 2017, Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25

Erstens sieht Art. 316 der Mehrwertsteuerrichtlinie nach seinem Wortlaut vor, dass die Mitgliedstaaten den steuerpflichtigen Wiederverkäufern das Recht einräumen, bei Lieferungen der in dieser Vorschrift abschließend aufgezählten Gegenstände die Differenzbesteuerung anzuwenden. Aus dem Wortlaut von Art. 316 ergibt sich jedoch nicht, dass dieses Recht von der Erfüllung der in Art. 314 Buchst. a bis d der Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen abhängt oder dass die Mitgliedstaaten, die die Einzelheiten der Ausübung dieses Rechts festlegen, über ein Ermessen in Bezug auf die Voraussetzungen verfügen, denen sie das Recht eines steuerpflichtigen Wiederverkäufers auf Anwendung der Differenzbesteuerung unterwerfen können.

26

Es läuft daher schon dem Wortlaut von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie zuwider, wenn ein Mitgliedstaat das Recht eines steuerpflichtigen Wiederverkäufers, auf eine Lieferung, die sich an eine innergemeinschaftliche Lieferung eines Kunstgegenstands im Sinne dieser Bestimmung anschließt, die Differenzbesteuerung anzuwenden, davon abhängig macht, dass der Kunstgegenstand von einer der in Art. 314 Buchst. a bis d der Richtlinie aufgeführten Personen geliefert wird.

27

Zweitens wird diese Auslegung durch die Analyse des Zusammenhangs, in dem Art. 316 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie steht, bestätigt.

28

Zunächst ergibt diese Analyse, dass Art. 316 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie einen eigenständigen und gegenüber Art. 314 der Richtlinie ergänzenden Anwendungsbereich hat. Während nach Art. 314 nämlich bei bestimmten Lieferungen durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer eine Verpflichtung zur Anwendung der Differenzbesteuerung besteht, sieht Art. 316 Abs. 1 lediglich ein Recht vor, unter bestimmten Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung zu optieren. Diese Option hätte aber keinen Sinn, wenn ihre Ausübung den gleichen Voraussetzungen unterläge, wie sie Art. 314 für die zwingende Anwendung der Differenzbesteuerung vorsieht. Somit ist zwar der Anwendungsbereich von Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union beschränkt, doch gilt diese Beschränkung nicht für Art. 316 Abs. 1 der Richtlinie.

29

Des Weiteren bestätigt eine Analyse von Art. 322 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit ihrem Art. 316 Abs. 1, dass Art. 316 gegenüber Art. 314 der Richtlinie eigenständigen und ergänzenden Charakter hat. Art. 322 Buchst. b schließt nämlich im Wesentlichen das Recht eines steuerpflichtigen Wiederverkäufers aus, von seiner Steuerschuld die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auf Kunstgegenstände, die ihm gemäß Art. 316 Abs. 1 Buchst. b geliefert werden, abzuziehen.

30

Ein solcher Ausschluss, der das Bestehen eines Abzugsrechts und damit eines vorherigen besteuerten Umsatzes voraussetzt, kann nämlich in den von Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfassten Fällen keine Anwendung finden, denn ihnen ist gemeinsam, dass die Lieferung des Kunstgegenstands an den steuerpflichtigen Wiederverkäufer nicht der Mehrwertsteuer unterlag oder von ihr befreit war.

31

Schließlich entkräftet eine Analyse des Zusammenhangs, in dem Art. 316 der Mehrwertsteuerrichtlinie steht, auch das Vorbringen der deutschen Regierung, die Differenzbesteuerung könne auf die Lieferung von Kunstgegenständen, die bei Wirtschaftsbeteiligten aus anderen Mitgliedstaaten erworben worden seien, nicht angewandt werden, weil der Entstehungstatbestand der Steuer, insbesondere der innergemeinschaftliche Erwerb, in Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie nicht erwähnt werde. Wie der Generalanwalt in Nr. 65 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, regelt die Differenzbesteuerung die Besteuerung von Gegenständen nämlich nicht auf der Stufe ihres Erwerbs durch den steuerpflichtigen Wiederverkäufer, sondern auf der Stufe ihres Verkaufs. Dies wird dadurch bestätigt, dass die Steuerbemessungsgrundlage nach den Art. 315 und 317 der Richtlinie anhand des vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer geforderten Verkaufspreises berechnet wird.

32

Drittens ist zum einen hinsichtlich der mit der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten allgemeinen Ziele ihren Erwägungsgründen 4 und 7 zu entnehmen, dass mit ihr ein Mehrwertsteuersystem geschaffen werden soll, durch das die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Außerdem wohnt nach ständiger Rechtsprechung dem durch die Richtlinie geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystem 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. in diesem Sinne Urteil vom 13. März 2014, ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, Rn. 42 und 44 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

33

Die von der deutschen Regierung befürwortete Auslegung, wonach Art. 316 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf Lieferungen im Anschluss an einen innergemeinschaftlichen Umsatz nicht anwendbar sei, verstößt gegen die Grundsätze, auf denen das Mehrwertsteuersystem beruht. Diese Auslegung würde nämlich zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung der Lieferungen von Kunstgegenständen, die Gegenstand einer Eingangslieferung aus dem Inland waren, und der Lieferungen von Kunstgegenständen führen, die Gegenstand einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Eingangslieferung waren. Wie die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat, führt ein Verbot wie das in § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG vorgesehene zu einer Ungleichbehandlung, je nachdem, ob die dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer gelieferten Kunstgegenstände inländischen oder innergemeinschaftlichen Ursprungs sind, da nach dieser nationalen Bestimmung ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer bei der Lieferung eines Kunstgegenstands, der Gegenstand einer innergemeinschaftlichen Eingangslieferung war, nicht die Differenzbesteuerung wählen kann, wohl aber bei der Lieferung eines Kunstgegenstands, der ihm aus Deutschland geliefert wurde.

34

Aufgrund der Ungleichbehandlung, die sich aus der genannten nationalen Bestimmung ergibt, droht nicht nur die Gefahr einer Beeinträchtigung des freien Verkehrs der Kunstgegenstände und der Verfälschung des Wettbewerbs zwischen steuerpflichtigen Wiederverkäufern in der Union, sondern sie droht auch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität in Frage zu stellen, da steuerpflichtige Wiederverkäufer, die gleiche Umsätze – Erwerb und Wiederverkauf von Kunstgegenständen – tätigen, hinsichtlich der Möglichkeit, bei diesen Gegenständen für die Differenzbesteuerung zu optieren, ungleich behandelt werden, je nachdem, ob die Gegenstände aus dem Inland geliefert wurden oder mittels einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Eingangslieferung.

35

Zum anderen ist speziell hinsichtlich der mit der Differenzbesteuerung verfolgten Ziele darauf hinzuweisen, dass mit ihr nach dem 51. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie bezweckt wird, auf dem Gebiet der Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden.

36

Hierzu ist festzustellen, dass es sich auf diesem Gebiet als schwierig erweisen könnte, zu ermitteln, ob auf einen bestimmten Gegenstand zuvor Mehrwertsteuer erhoben wurde, da dieser Gegenstand – wie es dem Wesen von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten entspricht – sehr alt sein oder zuvor mehrfach Gegenstand des Handels zwischen verschiedenen Nichtsteuerpflichtigen gewesen sein kann. Gerade in Anbetracht dieser Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Mehrwertsteuer, die auf solche Gegenstände unter Umständen zuvor erhoben wurde, sieht die Mehrwertsteuerrichtlinie das Recht vor, für die Differenzbesteuerung zu optieren und die geschuldete Mehrwertsteuer, wie in Rn. 31 des vorliegenden Urteils hervorgehoben, im Wesentlichen anhand des Verkaufspreises der Gegenstände zu berechnen.

37

Derartige Schwierigkeiten können aber nicht auftreten, wenn ein Kunstgegenstand im Sinne von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie von einer der in ihrem Art. 314 Buchst. a bis d aufgeführten Personen geliefert wird, da eine solche Lieferung nicht der Mehrwertsteuer unterlag oder von ihr befreit war, wie sich aus Rn. 30 des vorliegenden Urteils ergibt. In einem solchen Fall hätte es das in Rn. 35 des vorliegenden Urteils genannte Ziel nicht gerechtfertigt, für Lieferungen der in Art. 316 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Gegenstände die Differenzbesteuerung in die Richtlinie aufzunehmen.

38

Somit ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, aber auch aus seinem Zusammenhang und den sowohl mit ihm als auch mit der Regelung, zu der er gehört, verfolgten Zielen, dass ein Mitgliedstaat die Möglichkeit, für die Anwendung der Differenzbesteuerung zu optieren, nicht davon abhängig machen darf, dass ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer die in Art. 314 Buchst. a bis d der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Voraussetzungen erfüllt.

39

Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der

Mehrwertsteuerrichtlinie 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, obwohl diese nicht zu den in Art. 314 der Richtlinie aufgeführten Personengruppen gehören.

Zur zweiten Frage

40

Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer sowohl für die Anwendung der in Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie 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 kann.

Zur Zulässigkeit

41

Vorab ist das Vorbringen der deutschen Regierung zu prüfen, die zweite Frage sei unzulässig. Sie führt aus, diese Frage betreffe ein hypothetisches und für die im Ausgangsverfahren zu treffende Entscheidung unerhebliches Problem, da Herr Mensing bei den fraglichen Lieferungen keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht habe.

42

Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es im Rahmen der durch Art. 267 AEUV geschaffenen Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten allein Sache des mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichts ist, in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende gerichtliche Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorgelegten Fragen zu beurteilen. Betrifft die vorgelegte Frage die Auslegung des Unionsrechts, ist der Gerichtshof daher grundsätzlich gehalten, darüber zu befinden. Er darf die Entscheidung über die Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur dann verweigern, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn er nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteil vom 17. März 2016, Aspiro, C?40/15, EU:C:2016:172, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43

Zwar ist unstreitig, dass Herr Mensing noch keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, doch geht aus der Zusammenfassung der Vorlageentscheidung in Rn. 14 des vorliegenden Urteils hervor, dass er nach dem nationalen Verfahrensrecht im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits noch die Möglichkeit dazu hat.

44

Daher kann nicht davon ausgegangen werden, dass die zweite Frage offensichtlich in keinem

Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, so dass sie zulässig ist.

Zur Beantwortung der Frage

45

Nach einem zentralen Grundsatz des Mehrwertsteuersystems ist das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer nur gegeben, wenn die für diesen Erwerb getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der auf der Ausgangsstufe besteuerten, zum Abzug berechtigenden Umsätze gehören (Urteil vom 28. November 2013, MDDP, C?319/12, EU:C:2013:778, Rn. 41).

46

Wie der Generalanwalt in den Nrn. 71 und 72 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, verstieße es gegen diesen Grundsatz, wenn einem steuerpflichtigen Wiederverkäufer, der für die Anwendung der Differenzbesteuerung nach Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie optiert hat, gestattet würde, in dem in Art. 322 Buchst. b der Richtlinie genannten Fall die entrichtete Vorsteuer in Abzug zu bringen. Wird die Sonderregelung in Form der Differenzbesteuerung angewandt, ist nämlich die Steuerbemessungsgrundlage nach den Art. 315 und 317 der Mehrwertsteuerrichtlinie die von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Differenz (Handelsspanne), abzüglich des Betrags der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer. Unter diesen Umständen ist die bei der Kaufpreiszahlung entrichtete Mehrwertsteuer nicht in der Steuer auf den Verkauf enthalten und eröffnet somit kein Abzugsrecht.

47

Daher bestimmt Art. 322 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auf Kunstgegenstände, die ihm vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolgern geliefert werden, nicht von seiner Steuerschuld abziehen darf, sofern die Gegenstände für Lieferungen verwendet werden, die der Differenzbesteuerung unterliegen.

48

Mit anderen Worten kann er bei einer solchen Lieferung nicht sowohl für die Anwendung der Differenzbesteuerung nach Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie optieren als auch Anspruch auf einen Vorsteuerabzug erheben.

49

Im vorliegenden Fall beruft sich Herr Mensing unmittelbar auf die in Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Option, die in der nationalen Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, für innergemeinschaftliche Lieferungen von Kunstgegenständen nicht vorgesehen ist. Daraus folgt, dass Herr Mensing nur unter den in der Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen in den Genuss der Differenzbesteuerung nach diesem Artikel kommen kann, d. h., wenn er für diese Lieferungen keinen Vorsteuerabzug geltend macht.

50

Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer nicht sowohl für die Anwendung der in Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie 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 kann.

Kosten

51

Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

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 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.

von Danwitz

Jürimäe

Lycourgos

Juhász

Vajda

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 29. November 2018.

Der Kanzler

A. Calot Escobar

Der Präsident

K. Lenaerts

(*1) Verfahrenssprache: Deutsch.