



# Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

13. Juli 2023\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 311 ff. – Sonderregelungen für Kunstgegenstände – Differenzbesteuerung – Steuerpflichtige Wiederverkäufer – Lieferung von Kunstgegenständen durch den Urheber oder seine Rechtsnachfolger – Innergemeinschaftliche Umsätze – Recht auf Vorsteuerabzug“

In der Rechtssache C-180/22

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 20. Oktober 2021, beim Gerichtshof eingegangen am 9. März 2022, in dem Verfahren

**Finanzamt Hamm**

gegen

**Harry Mensing**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Arabadjiev, der Richter P. G. Xuereb, T. von Danwitz und A. Kumin sowie der Richterin I. Ziemele (Berichterstatterin),

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Harry Mensing, vertreten durch Rechtsanwalt O.-G. Lippross,
- der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller und A. Hoesch als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Pethke und V. Uher als Bevollmächtigte,

\* Verfahrenssprache: Deutsch.

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 23. März 2023

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 311 ff. 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 dem Finanzamt Hamm (Deutschland) und Herrn Mensing, einem Kunsthändler, wegen der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer in Fällen, in denen die Differenzbesteuerung auf Lieferungen von Kunstgegenständen zur Anwendung kommt, die durch den Betroffenen zuvor im Rahmen innergemeinschaftlicher Lieferungen erworben worden sind.

### 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 Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke erlassen werden, um Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden.“

4 Art. 193 dieser Richtlinie bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199 sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.“

5 Die Mehrwertsteuerrichtlinie enthält unter dem Titel XII („Sonderregelungen“) ein Kapitel 4 („Sonderregelungen für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten“). Abschnitt 1 dieses Kapitels enthält Art. 311 der Richtlinie, der u. a. die Begriffe „Kunstgegenstand“ und „Wiederverkäufer“ definiert. In Abschnitt 2 dieses Kapitels, der die Sonderregelung für steuerpflichtige Wiederverkäufer festlegt, umfasst der Unterabschnitt 1 („Differenzbesteuerung“) die Art. 312 bis 325.

6 Art. 312 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Für die Zwecke dieses Unterabschnitts gelten folgende Begriffsbestimmungen:

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

7 Art. 314 dieser Richtlinie sieht vor:

„Die Differenzbesteuerung gilt für die Lieferungen von Gebrauchsgütern, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb der [Europäischen] 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.“

8 Art. 315 dieser Richtlinie 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.“

9 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.“

10 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.“

### ***Deutsches Recht***

11 § 25a des Umsatzsteuergesetzes in seiner Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386, im Folgenden: UStG) lautet:

„(1) Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 von beweglichen körperlichen Gegenständen gilt eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer ist ein Wiederverkäufer. Als Wiederverkäufer gilt, wer gewerbsmäßig mit beweglichen körperlichen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert.

2. Die Gegenstände wurden an den Wiederverkäufer im Gemeinschaftsgebiet geliefert. Für diese Lieferung wurde
  - a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder nach § 19 Abs. 1 nicht erhoben oder
  - b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.
3. Die Gegenstände sind keine Edelsteine (aus Positionen 71 02 und 71 03 des Zolltarifs) oder Edelmetalle (aus Positionen 71 06, 71 08, 71 10 und 71 12 des Zolltarifs).

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

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

Die Erklärung bindet den Wiederverkäufer für mindestens zwei Kalenderjahre.

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

...

(7) Es gelten folgende Besonderheiten:

1. Die Differenzbesteuerung findet keine Anwendung
  - a) auf die Lieferungen eines Gegenstands, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstands an den Wiederverkäufer die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist,
  - b) auf die innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs im Sinne des § 1b Abs. 2 und 3.
2. Der innergemeinschaftliche Erwerb unterliegt nicht der Umsatzsteuer, wenn auf die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber im Sinne des § 1a Abs. 1 die Differenzbesteuerung im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist.
3. Die Anwendung des § 3c und die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a) sind bei der Differenzbesteuerung ausgeschlossen.

...“

### **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 behandelt. Herr Mensing versteuerte sie als innergemeinschaftliche Erwerbe.
- 13 Herr Mensing beantragte beim Finanzamt Hamm die Anwendung der Differenzbesteuerung auf diese Lieferungen. Da nach § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG die Differenzbesteuerung keine Anwendung auf die Lieferung eines Gegenstandes findet, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstands an den Wiederverkäufer die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gebiet der Europäischen Union angewendet worden ist, lehnte es das Finanzamt Hamm ab, dem Antrag von Herrn Mensing stattzugeben, und erhob mithin von ihm einen zusätzlichen Betrag für die Mehrwertsteuer.
- 14 Nach erfolglosem Einspruch gegen den Bescheid über die zusätzliche Mehrwertsteuer erhob Herr Mensing Klage beim Finanzgericht Münster (Deutschland). Dabei machte er geltend, dass die in Rede stehende nationale Regelung nicht mit dem Unionsrecht vereinbar sei, und beantragte, Art. 316 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie unmittelbar anzuwenden.
- 15 Da das Finanzgericht Münster insoweit Zweifel hegte, wandte es sich mit einem Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof.
- 16 Mit dem auf dieses Ersuchen hin ergangenen Urteil vom 29. November 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), hat der Gerichtshof zum einen für Recht erkannt, 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, und zum anderen für Recht erkannt, dass ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer nicht für die Differenzbesteuerung auf eine Lieferung von Kunstgegenständen, die er zuvor im Rahmen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung erworben hat, optieren und zugleich auch ein Recht auf Vorsteuerabzug in den Fällen für sich in Anspruch nehmen kann, in denen dieses Recht nach Art. 322 Buchst. b dieser Richtlinie ausgeschlossen ist, wenn die letztgenannte Vorschrift nicht in nationales Recht umgesetzt wurde.
- 17 Im Anschluss an dieses Urteil gab das Finanzgericht Münster (Deutschland) der Klage von Herrn Mensing mit Urteil vom 7. November 2019 statt. Es ging im Wesentlichen davon aus, dass die Bemessungsgrundlage nach dem Unionsrecht zu ermitteln sei und im Hinblick auf Art. 317 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit den Art. 312, 315 und 316 der Richtlinie die Umsatzsteuer marginmindernd als Bestandteil des „Einkaufspreises“ zu berücksichtigen sei.

- 18 Das Finanzamt Hamm legte gegen dieses Urteil beim Bundesfinanzhof (Deutschland), dem vorlegenden Gericht in der vorliegenden Rechtssache, Revision ein. Es macht geltend, dass die Umsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb die zu besteuernde Marge nicht mindere. Das Finanzamt Hamm verweist insoweit auf die Schlussanträge von Generalanwalt Szpunar in der Rechtssache Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), wonach im Fall von Einfuhren aus Drittländern gemäß Art. 317 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Steuerbemessungsgrundlage bei der Einfuhr zuzüglich der für die Einfuhr geschuldeten Mehrwertsteuer vom Verkaufspreis zu subtrahieren sei und das Fehlen einer ähnlichen Bestimmung für den Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs daher eine Regelungslücke darstelle.
- 19 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass eine Berücksichtigung der Umsatzsteuer im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Differenzbesteuerung im nationalen Recht auf der Grundlage einer unionsrechtskonformen Auslegung des § 25a Abs. 3 Satz 3 UStG möglich sei. Es sei aber fraglich, ob das letztinstanzliche nationale Gericht dann, wenn sich ein Steuerpflichtiger auf die Anwendung der Differenzbesteuerung gemäß den Art. 311 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie berufe, § 25a Abs. 3 Satz 3 UStG dahin auslegen könne, dass die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer nicht zur Bemessungsgrundlage gehöre.
- 20 Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in denen sich ein Steuerpflichtiger aufgrund des Urteils vom 29. November 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), darauf beruft, dass auch die Lieferung von Kunstgegenständen, die er zuvor im Rahmen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung vom Urheber (oder dessen Rechtsnachfolgern) erworben hat, unter die Differenzbesteuerung der Art. 311 ff. der Richtlinie 2006/112 fällt, nach Rn. 49 dieses Urteils die Bemessungsgrundlage ausschließlich nach Unionsrecht zu bestimmen, so dass die Auslegung einer Vorschrift des nationalen Rechts (hier: § 25a Abs. 3 Satz 3 UStG), dass die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer nicht zur Bemessungsgrundlage gehört, durch das letztinstanzliche nationale Gericht nicht zulässig ist?
  2. Falls die Frage 1 bejaht wird: Sind die Art. 311 ff der Richtlinie 2006/112 dahin gehend zu verstehen, dass bei Anwendung der Differenzbesteuerung auf Lieferungen von Kunstgegenständen, die zuvor vom Urheber (oder dessen Rechtsnachfolgern) innergemeinschaftlich erworben wurden, die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Steuer die Handelsspanne (Marge) mindert, oder liegt insoweit eine planwidrige Lücke des Unionsrechts vor, die nicht von der Rechtsprechung im Wege der Rechtsfortbildung, sondern nur vom Richtliniengeber geschlossen werden darf?

## **Zu den Vorlagefragen**

### ***Zur zweiten Frage***

- 21 Mit seiner zweiten Frage, die zuerst zu prüfen ist, möchte das nationale Gericht zunächst im Wesentlichen wissen, ob die Art. 312, 315 und Art. 317 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass die Mehrwertsteuer, die ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb eines Kunstgegenstands entrichtet hat, dessen spätere

Lieferung durch den steuerpflichtigen Wiederverkäufer der Differenzbesteuerung nach Art. 316 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie unterliegt, Teil der Steuerbemessungsgrundlage dieser Lieferung ist.

- 22 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts 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 29. November 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 23 Zunächst ist, was den Wortlaut der in Rede stehenden Vorschriften angeht, darauf hinzuweisen, dass nach Art. 317 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Steuerbemessungsgrundlage gemäß Art. 315 ermittelt wird, wenn ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer von der Option des Art. 316, für die Lieferung von in dieser Bestimmung genannten Gegenständen die Differenzbesteuerung anzuwenden, Gebrauch macht.
- 24 Gemäß Art. 315 Abs. 1 dieser Richtlinie ist Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen, auf die die Differenzbesteuerung Anwendung findet, die nach Abs. 2 dieser Vorschrift berechnete, vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Differenz (Handelsspanne) abzüglich des Betrags der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer.
- 25 Hierbei ergibt sich aus Art. 315 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass die Differenz (Handelsspanne) des steuerpflichtigen Wiederverkäufers dem Unterschied zwischen dem von ihm geforderten „Verkaufspreis“ und dem „Einkaufspreis“ des Gegenstands entspricht.
- 26 Insbesondere definiert Art. 312 Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie „Verkaufspreis“ als „die gesamte Gegenleistung, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer vom Erwerber oder von einem Dritten erhält oder zu erhalten hat, einschließlich der unmittelbar mit dem Umsatz zusammenhängenden Zuschüsse, Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben sowie der Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer dem Erwerber in Rechnung stellt“. Der Begriff „Einkaufspreis“ wiederum wird in Art. 312 Nr. 2 der Richtlinie definiert als „die gesamte Gegenleistung gemäß der Begriffsbestimmung unter Nummer 1, die der Lieferer von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erhält oder zu erhalten hat“.
- 27 Wie vom Generalanwalt in den Nrn. 31 bis 33 seiner Schlussanträge ausgeführt, geht also aus dem Wortlaut von Art. 312 der Mehrwertsteuerrichtlinie selbst hervor, dass die in dieser Vorschrift verwendeten Begriffe „Verkaufspreis“ und „Einkaufspreis“ jeweils Kostenbestandteile umfassen, die zum einen der steuerpflichtige Wiederverkäufer als Vergütung im Rahmen der differenzbesteuerten Lieferung erhalten hat und die er zum anderen für den Erwerb des später von ihm gelieferten Gegenstands an den Lieferer gezahlt hat.
- 28 Insbesondere für den Begriff „Einkaufspreis“ ergibt sich daher, dass dieser nicht diejenigen Kostenbestandteile umfasst, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer nicht an den Lieferer, sondern an Dritte gezahlt hat, so dass dieser Einkaufspreis nicht die Mehrwertsteuer umfasst, die an den Fiskus für den innergemeinschaftlichen Erwerb des Gegenstands entrichtet wurde, auf den sich der in Rede stehende spätere Lieferumsatz bezieht.



- 29 Zweitens ist, was die Höhe der auf die Handelsspanne als solche erhobenen Mehrwertsteuer – die gemäß Art. 315 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie und entsprechend Rn. 24 des vorliegenden Urteils von der durch den steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielten Differenz (Handelsspanne) abzuziehen ist – anbelangt, darauf hinzuweisen, dass es sich bei dieser Mehrwertsteuer, wie von der deutschen Regierung und auch vom Generalanwalt in Nr. 37 seiner Schlussanträge ausgeführt, um die Steuer handelt, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer auf den von ihm getätigten Verkauf des Kunstgegenstands zu entrichten hat. Dagegen umfasst diese Mehrwertsteuer nicht die vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb des Kunstgegenstands entrichtete Steuer, die sich auf den Preis für den Erwerb dieses Gegenstandes bezieht.
- 30 Angesichts des Wortlauts der Art. 312 und 315 sowie des Art. 317 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist daher die Mehrwertsteuer, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb eines Kunstgegenstands entrichtet hat, der später unter Anwendung der Differenzbesteuerung geliefert wird, kein Bestandteil des Einkaufspreises dieses Gegenstands im Sinne von Art. 312 Nr. 2 dieser Richtlinie, so dass kein Anlass besteht, den Betrag dieser Steuer von der Steuerbemessungsgrundlage jener späteren Lieferung auszunehmen.
- 31 Allerdings sind sowohl Herr Mensing als auch die Europäische Kommission der Auffassung, dass eine rein am Wortlaut orientierte Auslegung der Art. 312 und 315 sowie des Art. 317 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie weder mit den mit diesen Bestimmungen verfolgten Zielen noch mit ihrem Regelungszusammenhang vereinbar sei. Insbesondere weist die Kommission darauf hin, dass sich Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen vermeiden ließen, wenn Art. 312 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin ausgelegt würde, dass der Einkaufspreis von durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Lieferer innergemeinschaftlich erworbenen Kunstgegenständen auch die vom Wiederverkäufer hierbei entrichtete Mehrwertsteuer umfasse – unabhängig davon, ob die Kunstgegenstände im selben Mitgliedstaat, in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland erworben worden seien.
- 32 Insoweit trifft es erstens zu, dass zum einen hinsichtlich der mit der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten Ziele ihrem vierten Erwägungsgrund zu entnehmen ist, dass mit ihr ein Mehrwertsteuersystem geschaffen werden soll, durch das die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Außerdem sollte gemäß dem siebten Erwägungsgrund der Richtlinie das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, 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. Weiter ergibt sich, wie vom Gerichtshof in seinem Urteil vom 29. November 2018, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung) ausgeführt, aus ständiger Rechtsprechung, dass dem durch die Richtlinie geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystem der Grundsatz der steuerlichen Neutralität innewohnt, der es insbesondere nicht zulässt, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.
- 33 Zum anderen hat der Gerichtshof zwar speziell hinsichtlich der mit der Differenzbesteuerung verfolgten Ziele bereits darauf hingewiesen, dass mit ihr nach dem 51. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie bezweckt wird, auf dem Gebiet der Gebrauchsgüter,

Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden (Urteil vom 29. November 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 35).

- 34 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs darf aber die Auslegung einer Bestimmung des Unionsrechts im Licht ihres Zusammenhangs und ihres Zwecks nicht dazu führen, dem klaren und unmissverständlichen Wortlaut dieser Bestimmung jede praktische Wirksamkeit zu nehmen. Somit kann der Gerichtshof, wenn sich der Sinn einer Bestimmung des Unionsrechts eindeutig aus ihrem Wortlaut ergibt, nicht von dieser Auslegung abweichen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. Oktober 2006, Europäische Gemeinschaft, C-199/05, EU:C:2006:678, Rn. 42, und vom 20. September 2022, VD und SR, C-339/20 und C-397/20, EU:C:2022:703, Rn. 71 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 35 Insoweit wohnt dem durch die Richtlinie geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zwar der Grundsatz der steuerlichen Neutralität inne, doch erlaubt dieser Grundsatz, bei dem es sich um eine besondere Ausprägung des Gleichheitssatzes auf der Ebene des abgeleiteten Unionsrechts und im besonderen Sektor des Abgabewesens handelt, nicht die Ausweitung des Geltungsbereichs einer Bestimmung dieser Richtlinie entgegen ihrem eindeutigen Wortlaut (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. November 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung), der – worauf der Generalanwalt in Nr. 61 seiner Schlussanträge hingewiesen hat – nur durch ein Eingreifen des Unionsgesetzgebers geändert werden kann.
- 36 Zweitens führt die in Rn. 30 des vorliegenden Urteils erwähnte wörtliche Auslegung der Art. 312 und 315 sowie des Art. 317 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, worauf im Kern auch die Kommission hinweist, zu einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung der Lieferungen in einem Mitgliedstaat, je nachdem, ob der Kunstgegenstand innergemeinschaftlich erworben wurde, vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer im selben Mitgliedstaat erworben wurde oder aus einem Drittland eingeführt wurde.
- 37 Diese Sachlage ergibt sich jedoch unmittelbar aus dem Wortlaut der anzuwendenden Vorschriften.
- 38 Während – wie in Rn. 30 des vorliegenden Urteils ausgeführt – die Mehrwertsteuer, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb eines später unter Anwendung der Differenzbesteuerung gelieferten Kunstgegenstands entrichtet hat, kein Bestandteil des Einkaufspreises dieses Gegenstands im Sinne von Art. 312 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist, wird die Mehrwertsteuer, die ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer in einem Mitgliedstaat anlässlich des Erwerbs eines Kunstgegenstands entrichtet, der später unter Anwendung der Differenzbesteuerung im selben Mitgliedstaat geliefert wird, vom Wiederverkäufer im Allgemeinen unmittelbar an seinen Lieferer gezahlt, der sie nach Art. 193 dieser Richtlinie grundsätzlich an den Fiskus abzuführen hat, so dass sie unter den Begriff „Kaufpreis“ im Sinne von Art. 312 Nr. 2 der Richtlinie fällt.
- 39 Außerdem sieht Art. 317 Abs. 2 der Richtlinie für die Lieferung von Kunstgegenständen, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer selbst eingeführt hat, ausdrücklich vor, dass der für die Berechnung der Differenz zugrunde zu legende Einkaufspreis gleich der Steuerbemessungsgrundlage bei der Einfuhr zuzüglich der für die Einfuhr geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer ist.

- 40 Gemäß der in Rn. 34 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung kann der Gerichtshof nicht vom klaren und unmissverständlichen Wortlaut dieser Bestimmungen abweichen.
- 41 Unter diesen Umständen sind die Art. 312 und 315 sowie Art. 317 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zum gegenwärtigen Stand des Unionsrechts dahin auszulegen, dass die Mehrwertsteuer, die ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb eines Kunstgegenstands entrichtet hat, dessen spätere Lieferung der Differenzbesteuerung nach Art. 316 Abs. 1 dieser Richtlinie unterliegt, Teil der Steuerbemessungsgrundlage dieser Lieferung ist.

### ***Zur ersten Frage***

- 42 Angesichts der Antwort auf die zweite Frage erübrigt sich eine Beantwortung der ersten Frage.

### **Kosten**

- 43 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

**Die Art. 312 und 315 sowie Art. 317 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem**

**sind dahin auszulegen, dass**

**die Mehrwertsteuer, die ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb eines Kunstgegenstands entrichtet hat, dessen spätere Lieferung der Differenzbesteuerung nach Art. 316 Abs. 1 dieser Richtlinie unterliegt, Teil der Steuerbemessungsgrundlage dieser Lieferung ist.**

Arabadjiev

Xuereb

von Danwitz

Kumin

Ziemele

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 13. Juli 2023.

Der Kanzler  
A. Calot Escobar

Der Kammerpräsident  
A. Arabadjiev