



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer, den Hofrat Dr. Bodis sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Wiesinger und den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Wien 2/20/21/22, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. September 2023, Zl. RV/7100525/2019, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2014 (mitbeteiligte Partei: S, vertreten durch die Althuber Spornberger & Partner Rechtsanwälte GmbH in Wien), den

B e s c h l u s s

gefasst:

Dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) werden gemäß Art. 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Art. 4 Buchst. a und Art. 314 Buchst. d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (in der Folge: RL 2006/112/EG) sowie Art. 16 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 dahin auszulegen, dass ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer, dem Gegenstände von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer aus einem anderen Mitgliedstaat, der die Differenzbesteuerung angewendet hat, geliefert wurden, die Nichtbesteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs sowie eine Differenzbesteuerung für seine Lieferungen im Inland (hier: in Österreich) nur dann in Anspruch nehmen kann, wenn die Anwendung der Differenzbesteuerung in dem anderen Mitgliedstaat (hier: in Deutschland) im Einklang mit den Vorgaben der RL 2006/112/EG steht?

2. Wenn die erste Frage mit ja beantwortet wird: Steht Art. 316 Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit Art. 311 Abs. 1 Nr. 3 in Verbindung mit dem Anhang IX Teil B Nr. 2 der Richtlinie 2006/112/EG einer Bestimmung wie § 25a in Verbindung mit der Anlage 2 Nr. 54 lit. c sublit. cc deutsches UStG in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung unter Berücksichtigung der tatsächlichen Handhabung dieser Regelung in Deutschland, mit der eine



Differenzbesteuerung für selbst eingeführte Münzen immer dann möglich ist, wenn die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Münzen mehr als 250 Prozent des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer beträgt, entgegen?

3. Falls die zweite Frage mit ja beantwortet wird: Ändert es etwas an dieser Beurteilung, wenn der Steuerpflichtige nicht wusste und nicht hätte wissen müssen, dass die deutsche Regelung unter Berücksichtigung ihrer tatsächlichen Handhabung nicht dem Unionsrecht entspricht?

Begründung:

A. Sachverhalt und bisheriges Verfahren

- 1 Die mitbeteiligte Partei, Frau S, betrieb nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts bis zum 31. Dezember 2014 ein Einzelunternehmen im Bereich „Handel mit Gold- und Silberwaren“.
- 2 Die S GmbH wurde 2014 in Deutschland gegründet. Deren Geschäftsanteile standen im Eigentum von Herrn S, dem Ehegatten der Mitbeteiligten, der auch Geschäftsführer der S GmbH war. Im Jahr 2014 lieferte die S GmbH gebrauchte Silbermünzen im Wert von 3,444.655,31 € unter Anwendung der in § 25a des deutschen Umsatzsteuergesetzes (dUStG) vorgesehenen Differenzbesteuerung aus Deutschland an die mitbeteiligte Partei nach Österreich. Die S GmbH hatte die an die Mitbeteiligte gelieferten Silbermünzen zuvor von einem Großhändler aus Drittländern (USA, Kanada, Schweiz) erworben. Die bei der Einfuhr dieser Silbermünzen in Deutschland erhobene Einfuhrumsatzsteuer wurde von der S GmbH nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht. Die S GmbH tätigte (in Deutschland) ausschließlich differenzbesteuerte Umsätze nach dem dUStG.
- 3 Die mitbeteiligte Partei lieferte die von der S GmbH erworbenen Silbermünzen (24 verschiedene Münzkategorien) im selben Jahr unter Berufung auf § 24 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) differenzbesteuert an Privatpersonen innerhalb Österreichs.





- 4 Nach einer Außenprüfung versagte das Finanzamt der Mitbeteiligten die Anwendung der Differenzbesteuerung auf die revisionsgegenständlichen Lieferungen. Als Begründung wurde angeführt, Deutschland gestatte die Anwendung der Differenzbesteuerung für diese Silbermünzen beim Import aus dem Drittland, obwohl dies unionsrechtswidrig sei. Aufgrund des Art. 16 DVO (EU) 282/2011 könne der Mitgliedstaat der Beendigung des Versands seine Besteuerungskompetenz unabhängig von der mehrwertsteuerlichen Behandlung des Umsatzes im Mitgliedstaat des Beginns des Versands wahrnehmen. Folglich könne die österreichische Finanzverwaltung eigenständig beurteilen, ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung in Deutschland vorgelegen hätten. Daraus sei zu schließen, dass bei diesen Lieferungen die Differenzbesteuerung in Österreich unzulässig gewesen wäre, weil sie aus österreichischer und unionsrechtlicher Sicht auf die Eingangsumsätze nicht hätte angewendet werden dürfen. Es reiche nicht aus, dass die Differenzbesteuerung tatsächlich angewendet worden sei, sondern ihre Anwendung müsse auch im Ursprungsland unionsrechtlich zulässig gewesen sein. Die Lieferung der Silbermünzen hätte damit richtigerweise in Deutschland als innergemeinschaftliche Lieferung und in Österreich als innergemeinschaftlicher Erwerb behandelt werden müssen.
- 5 Im Umsatzsteuerbescheid 2014 wurde der Ankauf der Silbermünzen im Wert von 3,444.655,31 € als innergemeinschaftlicher Erwerb der Erwerbsbesteuerung unterzogen und die Erwerbsteuer in Höhe von 688.931,06 € als Vorsteuer in Abzug gebracht. Die anschließenden Lieferungen der Silbermünzen an Privatpersonen wurden (in vollem Umfang) mit dem Normalsteuersatz besteuert und die Differenzbesteuerung nicht angewendet.
- 6 Der dagegen erhobenen Beschwerde gab das Bundesfinanzgericht Folge und änderte die Bescheide ab. Es stellte fest, dass die Mitbeteiligte ausschließlich gebrauchte Münzen vertrieben habe. Die S GmbH in Deutschland habe gemäß § 25a Abs. 2 Z 1 dUStG in der seit 1. Jänner 2014 gültigen Fassung unter den dort festgelegten Voraussetzungen als Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung für selbstimportierte Sammlungsstücke in Anspruch



genommen, die in Nr. 49 Buchstabe f und Nr. 54 der Anlage 2 zum dUStG angeführt gewesen seien. Es habe kein Missbrauch festgestellt werden können.

- 7 Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, das dUStG normiere in § 25a Abs. 2 Z 1, dass der Wiederverkäufer spätestens bei der Abgabe der ersten Voranmeldung gegenüber dem Finanzamt erklären könne, dass er die Differenzbesteuerung von Beginn dieses Kalenderjahres an auch auf Sammlungsstücke (Nummer 49 Buchstabe f und Nummer 54 der Anlage 2), die er selbst eingeführt habe, anwende. Die Nummer 54 lit. c der Anlage 2 nenne Sammlungsstücke von münzkundlichem Wert, und zwar unter cc) Münzen und Medaillen aus Edelmetallen, wenn die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250 Prozent des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer betrage. Zolltarifarisch würden hier die Positionen 7118, 9705 00 00 und 9706 00 00 der Kombinierten Nomenklatur (KN) angeführt.
- 8 Dass Silbermünzen, die unter die Position KN 7118 fallen, nicht als Sammlungsstücke gemäß Art. 311 Abs. 1 der RL 2006/112/EG und Art. 316 der RL 2006/112/EG genannt seien, möge auf eine nicht vollständige Umsetzung der Richtlinie hinweisen.
- 9 Die gesetzlichen Voraussetzungen des dUStG seien aber erfüllt worden. Damit stehe auch fest, dass objektiv aus Sicht der deutschen umsatzsteuerlichen Rechtsvorschriften die Berechtigung zur Anwendung der Differenzbesteuerung bei der S GmbH bestanden habe.
- 10 Da beim Import der Silberwaren kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden sei, habe auf der Lieferung an die Mitbeteiligte eine Restmehrwertsteuer gelastet, sodass in weiterer Folge durch die Anwendung der Differenzbesteuerung eine Doppelbesteuerung vermieden worden sei.
- 11 Die Mitbeteiligte habe somit nach bestehender Sachlage die aus Deutschland erworbenen Silbermünzen differenzbesteuert in Österreich an Private veräußern können.





- 12 Gegen diese Entscheidung richtet sich die Revision des Finanzamtes, die ausführt, die Regeln zur Differenzbesteuerung in Deutschland seien unionsrechtswidrig, weil die Differenzbesteuerung auch auf Münzen und Medaillen aus Edelmetallen aus der Position KN 7118, wenn die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250 Prozent des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer betrage, angewendet werde. Weder der Verweis auf die Position KN 7118 noch der Hinweis, dass die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250 Prozent des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer betragen könne, fänden eine Entsprechung in der RL 2006/112/EG. Zur Position KN 7118 gehörten auch Münzen, die im Ausgabeland gesetzliches Zahlungsmittel seien, auch wenn sie für den allgemeinen Verkauf in besonderen Aufmachungen angeboten würden. Solche Münzen unterlägen in Österreich dem Normalsteuersatz von 20%. Dies treffe auf die gegenständlichen Silbermünzen zu. Eine Einordnung in die Position KN 7118 führe aber dazu, dass sie schon aus diesem Grund gerade nicht zu der Position KN 9705 gehörten, und andererseits dazu, dass die Differenzbesteuerung nicht angewendet werden könne.
- 13 Nach Ansicht des revisionswerbenden Finanzamts könne der Umstand, dass in Deutschland die Differenzbesteuerung vorgenommen worden sei, nicht zur Nichtanwendbarkeit des Art. 16 DVO (EU) 282/2011 für den innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich führen. Fraglich sei auch, ob für die Anwendbarkeit des Art. 16 DVO (EU) 282/2011 in Österreich als Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung geendet habe, im Abgangsstaat der Waren (Deutschland) eine - allenfalls als steuerpflichtig behandelte - innergemeinschaftliche Lieferung vorgelegen haben müsse, oder ob die steuerliche Behandlung im Abgangsstaat für die Anwendbarkeit des Art. 16 DVO (EU) 282/2011 in Österreich nicht maßgeblich sei, wenn aus Sicht des Bestimmungsmitgliedstaats der Waren (Österreich) die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 20 der RL 2006/112/EG erfüllt seien.



- 14 Zur Frage, ob eine unionsrechtswidrige Bestimmungsvorschrift eines Mitgliedstaats bei grenzüberschreitenden Umsätzen auf das Besteuerungsrecht des zweiten betroffenen Mitgliedstaats Auswirkungen habe, gebe es noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Das Bundesfinanzgericht habe in dem angefochtenen Erkenntnis dem nationalen deutschen Umsatzsteuerrecht einen Vorrang vor dem Unionsrecht eingeräumt, wenn es zur Auffassung gelange, dass Art. 16 DVO (EU) 282/2011 nicht anwendbar sei und in Österreich keine Erwerbsbesteuerung durchzuführen sei. Wäre dies zutreffend, hätte dies zur Folge, dass eine zu Unrecht angewendete Differenzbesteuerung eine Erwerbsbesteuerung verhindern könne, obwohl die Tatbestandsvoraussetzungen für einen innergemeinschaftlichen Erwerb beim Abnehmer vorlägen.

B. Maßgebende Bestimmungen

1. Nationales Recht

- 15 § 24 Abs. 1 und 2 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautete:

„Differenzbesteuerung

(1) Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten (Nummern 44 bis 46 der Anlage) oder anderen beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Edelsteine (aus Positionen 7102 und 7103 der Kombinierten Nomenklatur) oder Edelmetalle (aus Positionen 7106, 7108, 7110 und 7112 der Kombinierten Nomenklatur), gilt eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer ist ein Händler, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (Wiederverkäufer).
2. Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde
 - a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder
 - b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.



Differenzbesteuerung in besonderen Fällen:

(2) Der Wiederverkäufer (Abs. 1 Z 1) kann erklären, daß er die Differenzbesteuerung auch bei der Lieferung folgender Gegenstände anwendet:

- a) von ihm selbst eingeführte Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten;
- b) vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolgern gelieferte Kunstgegenstände;
- c) Kunstgegenstände, die nicht von einem Wiederverkäufer an ihn geliefert werden, wenn auf diese Lieferung der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z 1 lit. c anzuwenden ist.“

16 Art. 24 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 134/2003 lautete:

„(1) Die Differenzbesteuerung gemäß § 24 findet keine Anwendung,

- a) auf die Lieferung eines Gegenstandes, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstandes an den Wiederverkäufer die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist. Dies gilt nicht für Kunstgegenstände, die vom Urheber oder dessen Rechtsnachfolgern geliefert wurden;
- b) auf die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge im Sinne des Art. 1 Abs. 8 und 9.

(2) Der innergemeinschaftliche Erwerb unterliegt nicht der Umsatzsteuer, wenn auf die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber im Sinne des Art. 1 Abs. 2 im übrigen Gemeinschaftsgebiet die Differenzbesteuerung (§ 24) angewendet worden ist.

Die Anwendung des Art. 3 Abs. 3 und die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (Art. 7 Abs. 1) sind bei der Differenzbesteuerung (§ 24) ausgeschlossen.“

17 Die Anlage zu § 10 Abs. 2 und § 24 UStG idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautete auszugsweise:

„[...]

45. a) [...]
- b) zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische Sammlungsstücke und Sammlungen; Sammlungsstücke von geschichtlichem, archäologischem, paläontologischem, völkerkundlichem oder münzkundlichem Wert (Position 9705 00 00 der Kombinierten Nomenklatur).“



2. Deutsches Recht

18 § 25a dUStG in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung lautete auszugsweise:

Differenzbesteuerung:

„[...]“

(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. [...]“

19 Die Anlage 2 zum deutschen UStG in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung lautete auszugsweise:

„[...]“

Nr. 54 Sammlungsstücke.

- a) zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische, und Sammlungen dieser Art, aus Position 9705 00 00
- b) von geschichtlichem, archäologischem, paläontologischem oder völkerkundlichem Wert, aus Position 9705 00 00
- c) von münzkundlichem Wert, und zwar
 - aa. [...]
 - bb. [...]
 - cc. Münzen und Medaillen aus Edelmetallen, wenn die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250 Prozent des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer beträgt, aus Positionen 7118, 9705 00 00 und 9706 00 00.“





3. Unionsrecht

20 Art. 4 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (RL 2006/112/EG) lautet:

„Neben den in Artikel 3 genannten Umsätzen unterliegen folgende Umsätze nicht der Mehrwertsteuer:

- a) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten im Sinne des Artikels 311 Absatz 1 Nummern 1 bis 4, wenn der Verkäufer ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer ist, der als solcher handelt, und der erworbene Gegenstand im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung gemäß der Regelung über die Differenzbesteuerung nach Artikel 312 bis 325 besteuert worden ist;“

21 Art. 311 der RL 2006/112/EG lautet:

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

1. ‚Gebrauchsgegenstände‘ sind bewegliche körperliche Gegenstände, die keine Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten und keine Edelmetalle oder Edelsteine im Sinne der Definition der Mitgliedstaaten sind und die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind;
2. ‚Kunstgegenstände‘ sind die in Anhang IX Teil A genannten Gegenstände;
3. ‚Sammlungsstücke‘ sind die in Anhang IX Teil B genannten Gegenstände;
4. ‚Antiquitäten‘ sind die in Anhang IX Teil C genannten Gegenstände;“

22 Art. 314 der RL 2006/112/EG in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung lautete:

„Die Differenzbesteuerung gilt für die Lieferungen von Gebrauchsgegenständen, 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.“

23 Art. 316 der RL 2006/112/EG in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung lautete:

„(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.“

24 Anhang IX Teil B der RL 2006/112/EG lautet:

„Sammlungsstücke

[...]

- 2. zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische Sammlungsstücke und Sammlungen; Sammlungsstücke von geschichtlichem, archäologischem, paläontologischem, völkerkundlichem oder münzkundlichem Wert (KN-Code 9705 00 00).“



- 25 Art. 16 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (DVO) lautet:

„Der Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände, in dem ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen im Sinne von Artikel 20 der Richtlinie 2006/112/EG erfolgt, nimmt seine Besteuerungskompetenz unabhängig von der mehrwertsteuerlichen Behandlung des Umsatzes im Mitgliedstaat des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände wahr.

Ein etwaiger vom Lieferer der Gegenstände gestellter Antrag auf Berichtigung der in Rechnung gestellten und gegenüber dem Mitgliedstaat des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände erklärten Mehrwertsteuer wird von diesem Mitgliedstaat nach seinen nationalen Vorschriften bearbeitet.“

C. Erläuterung der Vorlagefragen

- 26 Im Einklang mit Art. 311 ff der RL 2006/112/EG sieht das UStG 1994 in § 24 Abs. 1 - soweit für den Revisionsfall relevant - vor, dass die Lieferungen einer steuerpflichtigen Wiederverkäuferin wie der Mitbeteiligten nur dann von der Sonderregelung (Differenzbesteuerung) erfasst sind, wenn die Lieferung der Gegenstände an sie im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt und für diese Lieferung die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde. In Umsetzung des Art. 4 Buchst. a der RL 2006/112/EG bestimmt Art. 24 Abs. 2 UStG 1994, dass der innergemeinschaftliche Erwerb der Umsatzsteuer nicht unterliegt, wenn auf die Lieferung der Gegenstände an den Wiederverkäufer (hier die Mitbeteiligte, Frau S) im übrigen Gemeinschaftsgebiet die Differenzbesteuerung angewendet worden ist.
- 27 Fest steht, dass die revisionsgegenständlichen Silbermünzen von der S GmbH aus Drittländern nach Deutschland eingeführt worden sind. Da sowohl die Anwendung der Differenzbesteuerung auf die Lieferungen der Mitbeteiligten als auch die Nichtbesteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs der Mitbeteiligten nach den dargestellten unionsrechtlichen und österreichischen Bestimmungen davon abhängen, dass die Mitbeteiligte ihrerseits die fraglichen Münzen im Rahmen differenzbesteuerteter Umsätze von der S GmbH erworben



hat, erscheint es für den Verwaltungsgerichtshof maßgeblich, wie diese Voraussetzung im Lichte der RL 2006/112/EG zu erfüllen ist.

28 Zunächst ist anzumerken, dass der Wortlaut des Art. 24 Abs. 2 UStG 1994 im Gegensatz zur Ansicht des Bundesfinanzgerichts und der Mitbeteiligten nicht nur die Auslegung zulässt, es komme allein auf eine tatsächliche Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung im Ausland an. Die Bestimmung kann auch so verstanden werden, dass die Anwendung der Differenzbesteuerung in Österreich davon abhängt, dass die Inanspruchnahme derselben im Ausland zumindest den dortigen gesetzlichen Vorschriften entsprochen hat, oder aber allenfalls dahingehend, dass sie auch aus unionsrechtlicher Sicht zulässig gewesen sein musste. Für die rechtliche Beurteilung des Revisionsfalles ist daher die unionsrechtliche Auslegung relevant. Dafür spricht insbesondere die Formulierung des Art. 4 Buchst. a der RL 2006/112/EG. Ebenso könnte ein derartiges Verständnis aus Art. 16 DVO (EU) 282/2011 abzuleiten sein.

29 Da es bei Bejahung der ersten Vorlagefrage darauf ankommt, ob die deutsche Regelung unionsrechtskonform ist und der Verwaltungsgerichtshof dies als Vorfrage zu beurteilen hat, betrifft die zweite Vorlagefrage die deutsche Rechtslage.

Zur ersten Vorlagefrage:

30 Art. 314 Buchst. d RL 2006/112/EG sieht vor, dass Lieferungen von u.a. Sammlungsstücken durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb der Gemeinschaft von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer geliefert werden, zur Differenzbesteuerung berechtigen, sofern die Lieferung der Gegenstände durch den anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gemäß dieser Sonderregelung mehrwertsteuerpflichtig war.

31 Fraglich ist, wie die Wortfolge „gemäß dieser Sonderregelung mehrwertsteuerpflichtig ist“ auszulegen ist. Diese könnte dahingehend verstanden werden, dass nur dann, wenn die Vorschriften der RL 2006/112/EG eingehalten wurden, also insbesondere nur jene Gegenstände, die auch nach der



Richtlinie zur Differenzbesteuerung berechtigten und differenzbesteuert (durch einen Wiederverkäufer) grenzüberschreitend an einen anderen Wiederverkäufer geliefert wurden, zur Anwendung der Differenzbesteuerung und zu einem Entfall des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Österreich führen können.

- 32 Der Gerichtshof hat im Urteil vom 3. März 2011, *Auto Nikolovi*, Rs C-203/10, bereits festgehalten, dass Art. 316 Abs. 1 Buchst. a der RL 2006/112/EG festlegt, bei welchen Lieferungen vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer selbst eingeführter Gegenstände ihm die Mitgliedstaaten ein Wahlrecht in Bezug auf die Anwendung dieser Regelung einräumen müssen. Diese Bestimmung bezieht sich nur auf die Lieferungen von „Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten“ (Rn 51). Zum anderen hat er in dem Urteil Rs C-203/10 daran erinnert, dass die Regelung über die Besteuerung der Handelsspanne des steuerpflichtigen Wiederverkäufers bei der Lieferung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten eine von der allgemeinen Regelung der RL 2006/112/EG abweichende Mehrwertsteuersonderregelung darstellt, die wie die anderen in dieser Richtlinie vorgesehenen Sonderregelungen nur in dem zur Erreichung ihres Ziels notwendigen Maß angewandt werden soll (vgl. Rn 46).
- 33 Das Bundesfinanzgericht ging davon aus, dass die tatsächliche Anwendung der Differenzbesteuerung durch den Lieferer an die Mitbeteiligte (nach den Regelungen des Ursprungslands) bereits ausreiche, um zur Differenzbesteuerung in Österreich zu berechtigen. Es beruft sich bei seiner Entscheidung auf zwei Urteile des Gerichtshofes. Zunächst auf das Urteil des Gerichtshofes vom 17. Februar 2005, *Linneweber*, C-453/02, wonach sich ein Steuerpflichtiger gegenüber einer für ihn nachteiligen Vorschrift des innerstaatlichen Rechts unmittelbar auf eine für ihn günstigere Bestimmung einer Richtlinie berufen kann, wenn der nationale Gesetzgeber es versäumt hat, diese fristgemäß und korrekt in innerstaatliches Recht umzusetzen. Andererseits stützt sich das Bundesfinanzgericht auf das Urteil vom 18. Mai 2017, *Litdana*, C-624/15.



- 34 Die beiden Urteile scheinen für den Verwaltungsgerichtshof allerdings nicht den Kern des hier strittigen Rechtsproblems zu treffen. Die Rs *Linneweber* betrifft den umgekehrten Fall, dass ein Mitgliedstaat Begünstigungen einer Richtlinie nicht umgesetzt hat und sich der Steuerpflichtige unmittelbar auf diese Richtlinie berufen möchte. Im hier vorliegenden Revisionsfall geht es aber darum, dass ein Mitgliedstaat möglicherweise eine Begünstigung für Gegenstände eingeführt hat, die Richtlinie aber eine solche Begünstigung dafür nicht vorsieht.
- 35 Aber auch die Rechtsprechung des Gerichtshofes, wonach eine Berufung auf eine unmittelbare Anwendung einer Richtlinie, deren vollständige Umsetzung in innerstaatliches Recht unterblieben ist bzw. die fehlerhaft umgesetzt wurde, zu Lasten eines Einzelnen oder zur Vorenthaltung von Rechten eines Einzelnen schon von vornherein nicht in Frage kommt und sich der Einzelne auf günstigeres nationales Recht berufen kann (vgl. etwa EuGH 27.3.2019, *Pawlak*, C-545/17, Rn 89 f; 7.8.2018, *David Smith*, C-122/17, Rn 42), scheint dem Verwaltungsgerichtshof nicht einschlägig zu sein. Diese Rechtsprechung richtet sich nämlich an den Mitgliedstaat, der eine Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt hat. Diesem gegenüber kann sich der Steuerpflichtige auf günstigeres nationales Recht berufen. Im hier vorliegenden Revisionsfall geht es aber darum, ob die rechtliche Beurteilung in Österreich an eine allenfalls mit dem Unionsrecht nicht zu vereinbarende nationale Praxis eines anderen Mitgliedstaates anknüpfen muss, was dann auch in Österreich - trotz nationaler richtlinienkonformer Umsetzung - zu einer vom Unionsrecht abweichenden Rechtsanwendung führen könnte.
- 36 Nähere Erwägungen zur Rs *Litdana* erfolgen bei den Erläuterungen zur 3. Vorlagefrage.

Zur zweiten Vorlagefrage:

- 37 Für den Fall, dass der Gerichtshof zur Ansicht gelangt, dass es für die in Frage 1 aufgeworfene Beurteilung der Differenzbesteuerung im Bestimmungsland auf die unionrechtskonforme Differenzbesteuerung im Ursprungsland ankommt, stellt sich die Frage, inwieweit im Revisionsfall die



in Deutschland angewendete Regelung Auswirkung auf die Besteuerung der Mitbeteiligten in Österreich hat.

- 38 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes kann dieser insoweit, wenn ihm Fragen vorgelegt werden, deren Beantwortung dem vorlegenden Gericht die Beurteilung der Vereinbarkeit nationalen Rechts mit dem Unionsrecht erlauben soll, diesem die Auslegungskriterien an die Hand geben, die es ihm ermöglichen, die Rechtsfrage, mit der es befasst ist, zu lösen. Das gilt auch für die Beurteilung, ob das Recht eines anderen Mitgliedstaats als desjenigen, dem das vorliegende Gericht angehört, mit dem Unionsrecht vereinbar ist (vgl. EuGH 16.4.2026, *European Lotto and Betting u.a.*, C-440/23, Rn 75, mwN).
- 39 Gemäß Art. 316 der RL 2006/112/EG kann ein Wiederverkäufer auf Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, die er selbst eingeführt hat, die Differenzbesteuerung anwenden.
- 40 Sammlungsstücke gemäß Art. 311 Abs. 1 Nr. 3 der RL 2006/112/EG sind zufolge Anhang IX Teil B Nr. 2 dieser RL als „Sammlungsstücke von geschichtlichem, archäologischem, paläontologischem, völkerkundlichem oder von münzkundlichem Wert (KN-Code 9705 00 00)“ zu verstehen.
- 41 Fraglich ist, ob die strittigen Silbermünzen Sammlungsstücke mit münzkundlichem Wert darstellen. Was unter münzkundlichem Wert zu verstehen ist, wird in der RL 2006/112/EG nicht definiert.
- 42 Nach Anmerkung 3 Buchst. p) zu Kapitel 71 der Kombinierten Nomenklatur gehören Sammlungsstücke (Position 9705) nicht in dieses Kapitel. Somit ist davon auszugehen, dass Silbermünzen, die unter die Position KN 9705 einzuordnen sind, nicht gleichzeitig unter die KN 7118 fallen. Silbermünzen der KN 7118 werden im Anhang IX Teil B Nr. 2 aber nicht als Sammlungsstücke mit münzkundlichem Wert angeführt.
- 43 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union sind als Sammlungsstücke im Sinne der Position KN 9705 des gemeinsamen Zolltarifs Gegenstände anzusehen, die geeignet sind, in eine Sammlung aufgenommen zu



werden, das heißt Gegenstände, die verhältnismäßig selten sind, normalerweise nicht ihrem ursprünglichen Verwendungszweck gemäß benutzt werden, Gegenstand eines Spezialhandels außerhalb des üblichen Handels mit ähnlichen Gebrauchsgegenständen sind und einen hohen Wert haben (Urteile vom 10.10.1985, *Daiber*, Rs 200/84, und vom selben Tag, *Collector Guns*, Rs 252/84, 3.12.1998, *Clees*, C-259/97).

- 44 Die genannten Urteile betrafen Sammlungsgegenstände mit historischem und mit völkerkundlichem Wert. Zur Frage, wann Münzen als Sammlungsstücke münzkundlichen Wert haben, gibt es so weit ersichtlich noch keine Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union.
- 45 Zur Einreihung von Waren in eine Position der Kombinierten Nomenklatur (KN) hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass die Erläuterungen zur KN und zum Harmonisierten System zwar nicht verbindlich sind, aber wichtige Hilfsmittel für die Gewährleistung einer einheitlichen Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs darstellen und als solche wertvolle Hinweise für dessen Auslegung liefern (vgl. Urteil vom 19. Dezember 2024, *ZCC Europe GmbH*, Rs C-591/23, Rn 32).
- 46 Die Erläuterungen zur KN enthalten weder Ausführungen zu Sammlungen und Sammlungsstücken von münzkundlichem Wert (KN 9705) noch zu Münzen (KN 7118).
- 47 Die Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS) führen zu Sammlungen und Sammlungsstücken von münzkundlichem Wert (KN 9705) folgendes (in nichtamtlicher deutscher Übersetzung) aus:
- „14.1 Hierzu gehören Geldmünzen, Banknoten, soweit sie nicht mehr gesetzliches Zahlungsmittel sind - andere als die der Position 4907 - und Medaillen, in Sammlungen oder als Einzelstücke gestellt; in letzterem Fall enthält jede Sendung im Allgemeinen nur sehr wenige Stücke derselben Münze, Banknote oder Medaille und sie müssen offensichtlich für eine Sammlung bestimmt sein.
- 15.0 Geldmünzen und Medaillen, die keine Sammlungen oder Sammlungsstücke von münzkundlichem Wert sind (z. B. größere Sendungen der gleichen Münze oder Medaille), gehören im Allgemeinen zu Kapitel 71. Münzen und Medaillen, die derart zerhämmer, gebogen oder in anderer Weise





beschädigt sind, dass sie sich nur noch zum Einschmelzen usw. eignen, sind grundsätzlich als Schrott aus dem zu ihrer Herstellung verwendeten Metall einzureihen.

16.0 Münzen, die im Ausgabeland gesetzliche Zahlungsmittel sind, gehören zu Pos. 7118, auch wenn sie für den allgemeinen Verkauf in besonderen Aufmachungen angeboten werden.

17.0 Münzen oder Medaillen, zu Schmuckwaren verarbeitet, gehören zu Kap. 71 oder zu Pos. 9706.

17.3 Banknoten, die kein gesetzliches Zahlungsmittel mehr sind und die keine Sammlungen oder Sammlungsstücke darstellen, gehören zu Pos. 4907.

18.0 Waren, die zu kommerziellen Zwecken hergestellt wurden, um an Ereignisse oder andere Anlässe zu erinnern, sie zu feiern, sie zu veranschaulichen oder darzustellen, auch wenn die Anzahl oder der Umlauf beschränkt wurde, gehören nicht als Sammlungen oder Sammlungsstücke von münzkundlichem Wert zu dieser Position, es sei denn, die Waren selbst haben aufgrund ihres Alters oder ihrer Seltenheit Bedeutung erlangt.“

48 Zu Position KN 7118 lauten die Erläuterungen in nicht amtlicher deutscher Übersetzung zum HS wie folgt:

„01.0 Zu dieser Position gehören Metallmünzen, auch solche aus Edelmetall, mit einem amtlich vorgeschriebenem Gewicht und Design, die unter der Kontrolle einer Regierung als gesetzliches Zahlungsmittel herausgegeben werden. Einzelne Münzen oder Münzserien, die im Ausgabeland gesetzliche Zahlungsmittel sind, gehören hierher, auch wenn diese Münzen für den allgemeinen Verkauf in besonderen Aufmachungen angeboten werden. Hierher gehören auch Münzen, die in dem Land, in dem sie ausgegeben wurden, außer Kurs gesetzt sind, dagegen gehören Sammlungsstücke nicht hierher (siehe Erläuterungen zu Pos. 9705).

02.0 Zum Herstellen der Münzen benützt man Prägestempel oder Matrizen aus Stahl, deren Hohlformen die auf der Vorder- und Rückseite der Münzen in erhabener Form wiederzugebenden Abdrucke enthalten, ferner Münzplatten aus Metall, die mit Hilfe von Stanzmaschinen aus gewalzten Bändern oder Tafeln ausgeschnitten werden. Diese Münzplatten werden mit Spezialpressen, die Vorder- und Rückseite durch einen Anschlag fertigstellen, geprägt.

03.0 Nicht zu dieser Position gehören:

04.0 a) Medaillen, die in der gleichen Weise wie Münzen hergestellt werden (d. h. durch Prägen); diese sind üblicherweise in die Pos. 7113, 7114, 7117 oder Pos. 8306 (siehe die entsprechenden Erläuterungen) einzureihen.



05.0 b) Münzen, die zu Broschen, Krawattennadeln oder anderen Schmuckstücken verarbeitet worden sind (Pos. 7113 oder 7117).

06.0 c) zerbrochene, zerschnittene oder zerhämmerte Münzen, die als Abfälle oder Schrott des entsprechenden Rohmaterials einzureihen sind.

07.0 Zu Unterposition 7118 10:

08.0 Hierher gehören:

09.0 1. Münzen, die gesetzliche Zahlungsmittel waren, jedoch außer Kurs gesetzt sind.

10.0 2. Münzen, die in einem Land geprägt, um in einem anderen Land in Umlauf gebracht zu werden, gelten im Zeitpunkt des Grenzübertritts noch nicht als gesetzliche Zahlungsmittel, die von der zuständigen Stelle ausgegeben wurden.“

49 Nach dem dUStG kamen - in der im Revisionsfall anzuwendenden Rechtslage - nicht nur Münzen, die unter die Position KN 9705 des gemeinsamen Zolltarifs fielen, für die Anwendung der Differenzbesteuerung in Frage, sondern auch jene, die der Position KN 7118 zuzurechnen waren. Ein Sammlungsstück mit münzkundlichem Wert wurde angenommen, wenn bei Münzen und Medaillen aus Edelmetallen die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250 Prozent des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer betrug.

50 Im Revisionsfall ist nicht strittig, dass die Münzen zollrechtlich unter die Position KN 7118 fallen; dies wurde von der mitbeteiligten Partei selbst im Verfahren angegeben und auch vom Finanzamt und dem Bundesfinanzgericht so gesehen.

51 Weil nach der Rechtslage in Deutschland sowohl Münzen aus der Position KN 7118 als auch jene der Position KN 9705 des gemeinsamen Zolltarifs in den Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung fallen können, scheint das maßgebende - und einzige - Kriterium für die Einreihung „in Sammlungsstücke mit münzkundlichem Wert“ und damit die Berechtigung zur Differenzbesteuerung in einem Wert der Münze von mehr als 250 Prozent des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer zu liegen.



- 52 Das Bundesfinanzgericht führt dazu aus, dass nach der deutschen Literatur den revisionsgegenständlichen Silbermünzen die Eigenschaft als Sammlungsstücke zukomme, wenn sie den im dUStG geforderten Metallwert aufwiesen, sodass sie für Zwecke der umsatzsteuerlichen Abgrenzung im Sinne einer vom Zolltarifrecht abweichenden objektivierten Bestimmung differenzbesteuert verkauft werden könnten (mit Verweis auf *Schwarz/Widmann/Radeisen*, USt-Praxiskommentar, 213. Lfg., 5/2020, § 12 Abs. 2 Nr. 1 Rz 814 und 815). Diese vom Zolltarif abweichende objektivierte Bestimmung stehe nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts auch im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofes (EuGH 10.10.1985, *Daiber*, Rs 200/84), nach welcher das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen sei, wie sie im Wortlaut des Zolltarifs und in den Vorschriften zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt seien.
- 53 Die Mitbeteiligte bringt in ihrer Revisionsbeantwortung vor, Nr. 54 der Anlage zum dUStG idF 2014 enthalte eine Vereinfachungsregel, die vorgebe, unter welchen besonderen Bedingungen Münzen aus Edelmetall, für die zolltariflich grundsätzlich eine Einstufung unter die Position KN 7118 in Frage käme, für umsatzsteuerliche Zwecke als Sammlungsstücke iSd Position KN 9705 zu qualifizieren seien. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes erstrecke der deutsche Fiskus die Differenzbesteuerung durch Nr. 54 der Anlage zum dUStG idF 2014 daher gar nicht auf Münzen der Position KN 7118, sondern nehme auf Grund einer objektivierten Bestimmung der angesprochenen Münzen für Zwecke der Umsatzsteuer eine - gegebenenfalls vom beim Import angewandten Zolltarif abweichende - Einstufung als Sammlungsstücke in die Position KN 9705 vor. Deutschland unterziehe insofern in Übereinstimmung mit Art. 311 Abs. 1 Nr. 3 iVm Anlage IX Teil B der RL 2006/112/EG nur Sammlungsstücke der Position KN 9705 der Differenzbesteuerung. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes sei die Abgrenzung der Tarifnummern nach den objektiven Merkmalen und Eigenschaften der jeweiligen Waren vorzunehmen, wobei im Fall der angesprochenen Silbermünzen der vom dUStG geforderte Metallwert eine - gegebenenfalls vom allgemeinen Zolltarif (Position KN 7118) abweichende - umsatzsteuerliche Einstufung als



Sammlungsstücke der Position KN 9705 rechtfertige, da sich der Mehrwert der Münzen faktisch nur mit deren numismatischem Liebhaber- oder Sammlerwert, dh der objektivierten Bestimmung der Münzen, erklären lasse. Die strittigen Silbermünzen seien daher auf Grund objektiver Kriterien zu Recht umsatzsteuerlich als Sammlungsstücke in die Position KN 9705 eingereiht worden. Dass die verfahrensgegenständlichen Silbermünzen zollrechtlich unter Ausweis der Position KN 7118 aus einem Drittland nach Deutschland eingeführt worden seien, stehe einer abweichenden Beurteilung für umsatzsteuerliche Zwecke (Sammlungsstücke der Position KN 9705) nicht entgegen.

- 54 Das Finanzamt bringt demgegenüber vor, dass weder der Verweis auf die Position KN 7118 noch der Hinweis, dass die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250 Prozent des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer betragen könne, eine Entsprechung in der RL 2006/112/EG finde. Eine Einordnung in die Position KN 7118 führe dazu, dass sie schon aus diesem Grund gerade nicht zu der Position KN 9705 gehören würden, und andererseits dazu, dass die Differenzbesteuerung nicht angewendet werden könne.
- 55 Dass die revisionsgegenständlichen Silbermünzen die Kriterien aufweisen, die der Gerichtshof in der Rs *Daiber* hervorgehoben hat (Gegenstände, die verhältnismäßig selten sind, einen hohen Wert haben, normalerweise nicht ihrem ursprünglichen Verwendungszweck gemäß benutzt werden und Gegenstand eines Spezialhandels außerhalb des üblichen Handels mit ähnlichen Gebrauchsgegenständen sind), wurde vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt. Ebenso wenig finden sich Feststellungen dazu, ob die Münzen münzkundlichen Wert haben. Der Verwaltungsgerichtshof versteht den Standpunkt des Bundesfinanzgerichts vielmehr so, dass es eine weitergehende Prüfung der Kriterien für nicht erforderlich hielt, weil das deutsche Umsatzsteuerrecht bereits eine klare Regelung vorsieht, die sich ausschließlich auf den Wert der Münzen bezieht.
- 56 Für den Verwaltungsgerichtshof stellt sich somit die Frage, ob die deutsche Bestimmung - als Umsetzung des Art. 316 Abs. 1



Buchst. a der RL 2006/112/EG -, die allenfalls als Vereinfachungsregel grundsätzlich alle Münzen aus Edelmetallen - auch aus der zollrechtlichen Position KN 7118 - unter den Anhang IX Teil B, Sammlungsstücke Nr. 2, subsumiert, wenn sie einen Wert haben, der mehr als 250 Prozent des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts beträgt, den Vorgaben der RL 2006/112/EG entspricht.

- 57 Bei einer der 24 Gruppen von Münzen im Revisionsfall, auf die die Differenzbesteuerung in Deutschland von der S GmbH tatsächlich angewendet wurde, handelt es sich etwa um den „Wiener Philharmoniker“ in Silber, der eine Anlagemünze mit Euro-Nennwert ist. Nach den Geschäftsberichten der Münze Österreich werden seit 2008 im Durchschnitt pro Jahr mehrere Millionen silberne Wiener Philharmoniker aufgelegt. Zu den anderen 23 Gruppen von Silbermünzen gibt es keine Feststellungen des Bundesfinanzgerichts und auch keine Angaben im Verwaltungsakt.
- 58 Einerseits ist somit fraglich, ob Münzen nur aufgrund ihres Metallwertes bereits unter den Begriff „Sammlungsstücke“ im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes subsumiert werden können, andererseits gibt es zur Auslegung, wann ein münzkundlicher Wert gegeben ist, keine Rechtsprechung des Gerichtshofes. Es stellt sich die Frage, ob für jeden Gegenstand (im Revisionsfall für die jeweiligen 24 verschiedenen Gruppen von Silbermünzen) individuell geprüft werden muss, ob dieser die vom Gerichtshof in der Rs *Daiber* aufgestellten Kriterien (wie etwa Seltenheit) erfüllt oder aber eine Vereinfachungsregelung geschaffen werden darf, die sich nur an bestimmten abstrakten Merkmalen, wie dem Wert der Münze, orientiert.
- 59 Bei der Beurteilung der Unionsrechtskonformität der deutschen Rechtslage kann auch die tatsächliche Handhabung in der Praxis der Finanzverwaltung von Bedeutung sein. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ist auch die Praxis der zuständigen Verwaltung bei der Beurteilung der nationalen Rechtslage zu berücksichtigen (vgl. z.B. EuGH 10.9.2002, *Kügler*, C-141/00, Rn 57).



- 60 In einem Schreiben des deutschen Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27. September 2022 - III C 2 - S 7246/19/10001:002, BStBl. 2022 I S. 1429, wurde mitgeteilt, dass die Vereinfachungsregelungen des BMF-Schreibens vom 5. August 2004, IV B 7 - S 7220 - 46/04, BStBl. 2004 I S. 638, bei ihrer praktischen Anwendung dazu geführt haben, dass die Begünstigung (dh ermäßigter Steuersatz und Differenzbesteuerung) in Anspruch genommen werden konnte, obwohl die gesetzlichen Voraussetzungen dafür nicht erfüllt waren. Dies betraf insbesondere die Anwendung der Begünstigung auf Münzen aus Edelmetall, die keine Sammlungsstücke sind, weil die Eigenschaft als Sammlungsstück gemäß der Vereinfachungsregelung nicht geprüft wurde. Zudem sah das BMF-Schreiben aus 2004 vor, dass auf die Umsätze von Silbermünzen, die nicht in einer diesem Schreiben beigefügten Liste angeführt waren, die Begünstigung angewendet werden konnte, ohne dass der Wert der Münze ermittelt werden musste. Nur für die in der Liste genannten Münzen musste der Nachweis geführt werden, dass die gesetzlichen Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt waren. In der Praxis dürfte daher bei den nicht auf der Liste angeführten Silbermünzen die vom Gesetz vorgesehene „250%-Grenze“ gar nicht überprüft worden sein. Dies könnte auch erklären, weshalb für den „Wiener Philharmoniker“ in Silber in Deutschland die Differenzbesteuerung angewendet wurde.
- 61 Gemäß dem neuen BMF-Schreiben aus 2022 muss nunmehr in einem zweistufigen Prüfungsverfahren zuerst geprüft werden, ob überhaupt ein Sammlungsstück vorliegt und dann erst die Überschreitung der „250%-Grenze“. Die bereits im Jahr 2014 erfolgte Differenzbesteuerung im hier zur Vorabentscheidung vorgelegten Revisionsfall war allerdings noch vom BMF-Schreiben aus dem Jahr 2004 und nicht von jenem aus 2022 erfasst.
- 62 Mit dem deutschen Jahressteuergesetz 2024 (dBGBI. I 2024 Nr. 387, BStBl. I 2024 S. 1484) wurde der Verweis auf die KN 7118 in der Nummer 54 lit. c sublit. cc der Anlage 2 zum deutschen UStG gestrichen. In den Erläuterungen (Deutscher Bundestag Drucksache 20/12780, 175) wird dazu ausgeführt, dass die Nummer 54 der Anlage 2 erfordert, dass es sich bei



den Münzen um Sammlungsstücke handelt, die Position KN 7118 aber keine Sammlungsstücke enthält.

Zur dritten Vorlagefrage

- 63 Wie bereits zur ersten Vorlagefrage ausgeführt stützt sich das Bundesfinanzgericht bei seiner Begründung auch auf die Rs *Litdana*. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die mitbeteiligte Partei nicht erkennen konnte, dass die deutsche Rechtslage möglicherweise unionsrechtswidrig sein könnte, und es unverhältnismäßig wäre, ihr eine derartige Überprüfung aufzubürden. Ob auch eine Gutgläubigkeit der Mitbeteiligten hinsichtlich der - dem Gesetz wohl widersprechenden - tatsächlichen praktischen Handhabung aufgrund des BMF-Schreibens von 2004 bestanden hat, wird vom Bundesfinanzgericht nicht behandelt.
- 64 Für den Verwaltungsgerichtshof stellt sich bei Bejahen der zweiten Vorlagefrage folgende Frage: Muss vor dem Hintergrund der Rs *Litdana* aufgrund der faktischen Anwendung der Differenzbesteuerung durch die S GmbH bei der Lieferung an die Mitbeteiligte die Erwerbsbesteuerung in Österreich - ungeachtet des Art. 16 der DVO - entfallen und die Differenzbesteuerung für die Lieferungen der Mitbeteiligten in Österreich ermöglicht werden, wenn die Mitbeteiligte nicht wusste und auch nicht hätte wissen müssen, dass die deutsche Regelung oder ihre praktische Handhabung unionsrechtswidrig gewesen sind.
- 65 In dem der Rs *Litdana* zugrunde liegenden Sachverhalt hatte die Lieferantin von Litdana auf ihren Rechnungen die Anwendung der Differenzbesteuerung ausgewiesen. In einer Steuerprüfung stellte sich heraus, dass die Differenzbesteuerung tatsächlich nicht angewendet worden war, woraufhin die litauische Steuerverwaltung Litdana die Anwendung der Differenzbesteuerung versagen wollte. Der Gerichtshof hat dazu festgehalten, dass das Recht auf Anwendung der Differenzbesteuerung einem Steuerpflichtigen nicht versagt werden kann, der im guten Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um



sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Es ist somit unzulässig, einem Unternehmer, der eine Rechnung mit der Angabe der Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung erhalten hat, das Recht zur Anwendung der Differenzbesteuerung zu versagen, auch wenn sich ergibt, dass der Wiederverkäufer, der die Gebrauchsgüter geliefert hatte, die Differenzbesteuerung auf die Lieferung dieser Gegenstände tatsächlich nicht angewandt hatte, es sei denn, die Finanzbehörde weist nach, dass der Unternehmer nicht in gutem Glauben gehandelt hat oder nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.

- 66 Die Rs *Litdana* ist mit dem hier zu beurteilenden Sachverhalt allerdings nicht vergleichbar, weil es dort um die Frage ging, ob die tatsächliche Nichtanwendung der - grundsätzlich unionsrechtskonform umgesetzten und zustehenden - Differenzbesteuerung durch die Lieferantin in Dänemark bei der gutgläubigen Erwerberin in Litauen zu einem Entfall der Differenzbesteuerung führen kann. Im Revisionsfall geht es allerdings darum, dass Deutschland die Differenzbesteuerung für Gegenstände vorsieht, für die die RL 2006/112/EG eine solche gar nicht gestattet.
- 67 Es stellt sich die Frage, ob die Judikatur des Gerichtshofes zum Vertrauensschutz und zur Gutgläubigkeit auch auf jene Fälle anzuwenden ist, in denen ein Mitgliedstaat die Richtlinie unzureichend umgesetzt und eine Begünstigung eingeführt hat, die nach der Richtlinie nicht zulässig ist, der Steuerpflichtige aber im Vertrauen darauf gehandelt hat, dass sein Lieferant nach den nationalen Regelungen des Ursprungslandes die Begünstigung in Anspruch nehmen durfte, auch wenn diese unionrechtswidrig war. Zudem stellt sich die Frage, welcher Maßstab an das Wissen oder Wissenmüssen in diesem Zusammenhang an den Steuerpflichtigen gestellt werden kann oder auch muss, wenn eine Richtlinie unzureichend ins nationale Recht eines anderen Mitgliedstaates umgesetzt wurde.



- 68 Insgesamt scheint die Auslegung des Unionsrechts in Bezug auf diese Fragen nicht derart offenkundig zu sein, dass für vernünftige Zweifel keinerlei Raum bliebe (vgl. EuGH 4.10.2018, *Kommission/Französische Republik*, C-416/17, Rn 110).
- 69 Die Fragen werden daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV vorgelegt.

W i e n , am 13. Mai 2026

