

Titel:

Einschränkung der durch Art. 18 Buchst. f des Ottawa-Abkommens gewährten Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs eines Kraftfahrzeuges durch zweijährige Behaltefrist

Normenketten:

Ottawa-Abkommen Art. 12
Ottawa-Abkommen Art. 18 Buchst. f
UStG § 1 Abs. 1 Nr. 5
UStG § 1a
UStG § 1b Abs. 1
UStG § 4b Nr. 3

Leitsätze:

- 1. Art. 18 Buchst. f des Ottawa-Abkommens gilt in entsprechender Anwendung auch für die Einfuhrumsatzsteuer. (redaktioneller Leitsatz)**
- 2. Aus dem in Art. 18 Buchst. f des Ottawa-Abkommens verwendeten Begriff „zum eigenen Gebrauch bestimmt“ lässt sich keine inländische Behaltefrist von zwei Jahren ableiten. (redaktioneller Leitsatz)**

Schlagwort:

Umsatzsteuer

Fundstellen:

EFG 2023, 1808
UStB 2023, 347
LSK 2023, 25322

Tenor

1. Der Umsatzsteuerbescheid über die Fahrzeugeinzelbesteuerung vom 30. Oktober 2019 und die Einspruchsentscheidung vom 1. Juni 2021 werden aufgehoben.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für den Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten des Klägers die Vollstreckung abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

Streitig ist, ob der innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch den Kläger steuerfrei ist.

2

Der Kläger ist britischer Staatsangehöriger. Er war von 18. Juli 2013 bis zum 31. Oktober 2017 in Deutschland für die hier ansässige NATO Eurofighter und Tornado Management Agency (NETMA) tätig. Die NETMA ist eine zum 1. Januar 1996 auf Beschluss der NATO-Mitglieder Deutschland, Großbritannien, Italien und Spanien aus einem Zusammenschluss zweier NATO-Agenturen entstandene selbständige, nichtmilitärische Stelle der NATO.

3

Anfang März 2017 kaufte der Kläger in Großbritannien ein Neufahrzeug der Marke A. Das Fahrzeug wurde am 17. März 2017 ausgeliefert und im Anschluss daran auf den damals in B (Deutschland) wohnenden Kläger zugelassen. Der Verkäufer behandelte die Lieferung in Großbritannien als umsatzsteuerfrei.

4

Am 10. April 2017 ging beim beklagten Finanzamt eine Umsatzsteuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung ein, in der der Kläger den Erwerb des Neufahrzeuges als steuerfreien innergemeinschaftlichen Erwerb erklärte. Der Umsatzsteuererklärung waren beigelegt die Rechnung vom 7. März 2017 über den Kauf des A für ... Pfund (nach Angabe des Klägers... EUR) und die ausgefüllte Anlage USt 1 B NETMA zur Umsatzsteuererklärung; vgl. RB-Akte, Bl. 13, 14). Darin bestätigte die NETMA u.a., dass der Kläger zur Besoldungsgruppe A3 der NATO-Personalbestimmungen zähle und dass sein Arbeitsvertrag am 31. Oktober 2017 enden werde. Zudem versicherte der Kläger, dass er innerhalb der letzten zwei Jahre kein Kraftfahrzeug umsatzsteuerfrei erworben habe, dass er jede nichtbegünstigte Verwendung vor Ablauf von zwei Jahren unverzüglich anzeigen werde und dass ihm die Beschränkungen nach Art. 18 Buchst. (e) i.V.m. Art. 18 Buchst. (f) des Übereinkommens vom 20. September 1951 über den Status der Nordatlantikvertrags-Organisation, der nationalen Vertreter und des internationalen Personals (Ottawa-Abkommen, BGBl. II 1958, 118) bekannt seien.

5

Mit Bescheid vom 27. April 2017 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf Null EUR fest. Die Steuerbefreiung wurde unter der Voraussetzung gewährt, dass das Fahrzeug nicht innerhalb einer Behaltefrist von zwei Jahren zu nichtbegünstigten Zwecken wie z.B. Veräußerung, Nutzung durch fremde Dritte, Mitnahme ins Ausland infolge Versetzung oder vorzeitige Beendigung des Dienstverhältnisses verwendet wird. Außerdem enthielt der Bescheid den Hinweis, dass eine nichtbegünstigte Verwendung unverzüglich mitzuteilen ist.

6

Mit Schreiben vom 14. Mai 2019 (RB-Akte, Bl. 22) forderte das Finanzamt den Kläger auf, mitzuteilen, ob der A innerhalb der Behaltefrist von zwei Jahren für nicht begünstigte Zwecke verwendet worden sei.

7

Darauf gab der Kläger mit Schreiben vom 4. Juni 2019 an (vgl. RB-Akte, Bl. 26), dass der A im November 2017 in sein Heimatland (Niederlande) exportiert worden sei. Zudem habe er im März 2018 einen neuen Vertrag mit der NATO AWACS Airbase geschlossen und sei im Mai 2018 als Freelancer in C (Deutschland) tätig geworden. Mit email vom 22. Oktober 2019 teilte er noch ergänzend mit, dass das Fahrzeug im Februar 2019 in den Niederlanden verkauft worden sei (RB-Akte, Bl. 34).

8

Am 30. Oktober 2019 erließ das Finanzamt einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Umsatzsteuerbescheid über die Fahrzeugeinzelbesteuerung und setzte ... EUR Umsatzsteuer fest, weil die Behaltefrist von zwei Jahren nicht eingehalten worden sei.

9

Der hiergegen eingelegte Einspruch vom 18. November 2019 blieb ohne Erfolg. Er wurde mit Einspruchsentscheidung vom 1. Juni 2021 als unbegründet zurückgewiesen.

10

Mit Schriftsatz vom 1. Juli 2021 erhob der Kläger Klage. Diese begründet er zunächst im Wesentlichen damit, dass er nach Beendigung seines Arbeitsverhältnisses mit der NETMA in sein Wohnsitzland, die Niederlande, zurückgekehrt sei und dort am 7. November 2017 seinen Wohnsitz angemeldet habe. Aufgrund der Bewertung für die niederländische Zulassungsbehörde sei das Fahrzeug offiziell zum 12. Januar 2018 in die Niederlande überführt worden. Eine steuerschädliche Verwendung liege jedoch nicht vor. Als Angestellter der NETMA sei er den in Artikel I Absatz 1 Buchst. (a) des Abkommens zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages über die Rechtsstellung ihrer Truppen vom 19. Juni 1951 (NATOTrStat) definierten „Truppen“ zuzuordnen. Gemäß Artikel XI Absatz 12 des NATOTrStat seien unter „Zöllen“ Zollabgaben und alle anderen Abgaben und Steuern zu verstehen, mit denen die Einfuhr oder die Ausfuhr belegt werde. Hierunter falle auch die Einfuhrumsatzsteuer. Artikel XI Absatz 7 i. V. m. Absatz 6 des NATOTrStat sehe vor, dass die vorübergehende Einfuhr und die Wiederausfuhr von privaten Kraftfahrzeugen für Truppen und ziviles Gefolge ohne Erhebung von Zöllen im Sinne dieser Vorschrift erfolgen könne. Die Voraussetzungen für die zollfreie bzw. steuerfreie Einfuhr des A hätten daher zum Zeitpunkt des Erwerbs vorgelegen. Auch habe keine für die steuerfreie Einfuhr schädliche zweckwidrige Verwendung des A im Sinne des § 17 Abs. 1 Nr. 1 des Truppenzollgesetzes (TrZollG) stattgefunden. Zwar habe der Kläger mit dem Ende seiner Beschäftigung bei der NETMA zum 31. Oktober 2017 die

Berechtigung für die Begünstigung nach § 3 Abs. 1 TrZollG verloren. Nachdem er aber umgehend nach Beendigung seines Beschäftigungsverhältnisses mit der NETMA in sein Wohnsitzland, die Niederlande, zurückgekehrt sei, seien die Gestellungspflichten nach § 16 Abs. 2 TrZollG nicht zu erfüllen gewesen. Schließlich liege auch keine zweckwidrige Verwendung des A durch die Ausfuhr vor, da die Überführung im unmittelbaren Zusammenhang mit der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses erfolgt sei.

11

In der mündlichen Verhandlung führte der Klägervertreter sodann aus, dass es dem Kläger jedenfalls nach Art. 18 Buchst. (f) des Ottawa-Abkommen erlaubt gewesen sei, den A umsatzsteuerfrei einzuführen. Zwar sei dies nur vorbehaltlich der Bedingungen möglich, welche die Regierung des betreffenden Landes aufgestellt hat. Derartige Regelungen in diesem Sinne lägen aber nicht vor. Damit fehle eine entsprechende Rechtsgrundlage zur Einschränkung der Steuerfreiheit des eingeführten A. Das Finanzamt sei daher nicht befugt gewesen, dem Kläger wegen Nichteinhaltung einer zweijährigen Behaltefrist die Steuerfreiheit für den innergemeinschaftlichen Erwerb zu versagen.

12

Der Kläger beantragt, den Umsatzsteuerbescheid über die Fahrzeugeinzelbesteuerung vom 30. Oktober 2019 und die Einspruchsentscheidung vom 1. Juni 2021 aufzuheben.

13

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

14

Es verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und führt ergänzend im Wesentlichen aus, dass der Erwerb eines neuen Fahrzeugs im EU-Ausland und die Einfuhr nach Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1b Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der für den Streitfall geltenden Fassung (UStG) i. V. m. § 1a Abs. 1 UStG darstelle und in Deutschland der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei. Der in Großbritannien erworbene A gelte als neues Fahrzeug, da die Voraussetzungen des § 1b Abs. 2 UStG erfüllt seien. Nach § 4b Nr. 3 UStG sei der innergemeinschaftliche Erwerb steuerfrei, wenn er durch ausländische Mitglieder der im Inland ansässigen ausländischen ständigen Missionen und berufskonsularischen Vertretungen erfolgt sei. Die NETMA sei eine selbständige NATO-Agentur, die auf Beschluss der NATO-Mitglieder Bundesrepublik Deutschland, Großbritannien, Italien und Spanien aus den NATO-Agenturen NEFMA und NAMMA fusioniert habe. Sie sei eine nicht militärische Stelle der NATO, die unter das Ottawa-Abkommen falle. Nicht anwendbar sei hingegen das NATOTrStat, auf das sich der Kläger berufe, da die NETMA nicht zu den militärischen Streitkräften zähle. Nach Art. 18 Buchst. (f) des Ottawa-Abkommens werde Bediensteten der Organisation das Recht, „ihr zu ihrem Gebrauch bestimmtes Kraftfahrzeug vorübergehend zollfrei einzuführen und später wieder auszuführen, vorbehaltlich der Bedingungen, welche die Regierung des Landes, in dem dieses Recht ausgeübt wird, in dem einen oder anderen Fall für erforderlich achtet“ eingeräumt. Somit sei der innergemeinschaftliche Erwerb von Neufahrzeugen durch ausländische Mitarbeiter der NETMA nach § 4b Nr. 3 UStG grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Nach Art. 12 des Ottawa-Abkommens gelte für die Mitarbeiter der NETMA dabei das gleiche wie für diplomatische und konsularische Vertretungen und deren Mitglieder. Da die Umsatzsteuererstattungsverordnung (UStErstV), die sich auf das Wiener Übereinkommen über diplomatische bzw. konsularische Beziehungen beziehe, in § 3 Abs. 2 regle, dass die Erstattung (der Umsatzsteuer) zu versagen oder der Erstattungsbetrag angemessen zu kürzen sei, wenn ein Gegenstand während seiner gewöhnlichen Nutzungsdauer nicht oder nur zeitweise zu Zwecken im Sinne §§ 1 und 2 UStErstV genutzt werde, sei dies ebenfalls bei den NETMA-Mitarbeitern zu beachten. Dabei werde laut Rundnote des Auswärtigen Amts Nr. 10/02 bei Kraftfahrzeugen von einer gewöhnlichen Nutzungsdauer von zwei Jahren ausgegangen. Es sei mit der NETMA abgestimmt worden, dass zusätzliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit sei, dass der Mitarbeiter mindestens noch zwei Jahre bei der NETMA beschäftigt sein müsse, und innerhalb dieser zwei Jahre das Fahrzeug nicht verkauft, ausgeführt oder durch Dritte genutzt werden dürfe. Die Kenntnisnahme von diesen Bedingungen habe der Kläger mit seiner Unterschrift auf der Anlage USt 1 B NETMA zur Umsatzsteuererklärung bestätigt. Den Ausführungen des Klägers könne daher nicht gefolgt werden, da es bereits an einem Arbeitszeitraum von zwei Jahren bei der NETMA ab Kauf des Fahrzeuges fehle.

15

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Behördenakten, die gewechselten Schriftsätze und das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 27. Juli 2023 verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

16

Die Klage ist begründet.

17

Der Bescheid vom 30. Oktober 2019 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO).

18

1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG unterliegt der deutschen Umsatzsteuer der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des § 1a UStG. Dabei ist nach § 1b Abs. 1 UStG auch der Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch einen Erwerber, der nicht zu den in § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen gehört, unter den Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG innergemeinschaftlicher Erwerb. Nach § 3d Satz 1 UStG wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. In diesen Fällen hat die Steuerfestsetzung grundsätzlich gemäß § 16 Abs. 5a, § 18 Abs. 5a UStG nach den Regeln der Fahrzeugeinzelbesteuerung zu erfolgen.

19

Im Streitfall liegen die Voraussetzungen eines in Deutschland steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerbs eines Neufahrzeuges vor. Der in Großbritannien erworbene Pkw, der die Voraussetzungen des § 1b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt, gelangte bei der Lieferung an den (nicht zu den in § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen gehörenden) Kläger im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland und unterliegt dort der Umsatzsteuer.

20

2. Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 30. Oktober 2019 zu Unrecht die vom Kläger geltend gemachte Steuerbefreiung versagt und die Umsatzsteuer festgesetzt.

21

Nach § 4b Nr. 3 UStG ist steuerfrei der innergemeinschaftliche Erwerb der Gegenstände, deren Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) nach den für die Einfuhrumsatzsteuer geltenden Vorschriften steuerfrei wäre. § 4b Nr. 3 UStG beruht auf Art. 140 Buchst. b) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), der die in Art. 143 Abs. 1 Buchst. a, b und c sowie Buchst. e bis I MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiungen bei der Einfuhr in Bezug nimmt.

22

a) Der Kläger kann sich insoweit nicht mit Erfolg darauf berufen, dass die Einfuhr des Fahrzeugs nach Art. XI Abs. 6 des NATOTrStat steuerfrei wäre. Zwar gilt diese Vorschrift nach Art. XI Abs. 12 des NATOTrStat auch für die Einfuhrumsatzsteuer. Allerdings gehört der Kläger nicht zum begünstigten Personenkreis.

23

Zu den Personen, die die Befreiungen nach dem NATOTrStat in Anspruch nehmen dürfen, zählt das militärische Personal i.S.v. Art. I Abs. 1 Buchst. (a) NATOTrStat, das die Truppe begleitende Zivilpersonal i.S.v. Art. I Abs. 1 Buchst. (b) NATOTrStat sowie Angestellte bestimmter Organisationen, Angestellte nichtdeutscher Unternehmen wirtschaftlichen Charakters und technische Fachkräfte, die wie Mitglieder des zivilen Gefolges angesehen und behandelt werden, sofern es sich nicht um Personen handelt, die ihren Wohnsitz im Bundesgebiet haben (vgl. Art. 71 Abs. 5 und Abs. 6 Buchst. (d), Art. 72 Abs. 5 Buchst. (a) und (b) und Art. 73 des Zusatzabkommens zu dem Abkommen zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages über die Rechtsstellung ihrer Truppen hinsichtlich der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen – NATOZAbk –).

24

Die Art. 71 Abs. 5, Art. 72 Abs. 5 und Art. 73 NATOZAbk sind schon deshalb nicht auf den Kläger anwendbar, weil er im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbs seinen Wohnsitz im Bundesgebiet hatte.

Ebenso wenig gehört er als Angestellter der NETMA zum militärischen Personal der Truppe oder zu dem die Truppe begleitenden Zivilpersonal. Bei der NETMA handelt es sich vielmehr um eine nachgeordnete Stelle der NATO i.S.v. Art. 1 Buchst. (c) des Ottawa-Abkommens (vgl. auch Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts – BVerwG – vom 25. Februar 2016 1 WB 24.15, ECLI:DE:BVerwECLI:G:2016:250216B1WB24.15.0, Rn. 24).

25

b) Die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs ergibt sich aus § 4b Nr. 3 UStG i.V.m. Art. 18 Buchst. (f) des Ottawa-Abkommens.

26

Soweit hier von Bedeutung bestimmt Art. 18 Buchst. (f) des Ottawa-Abkommens, dass die in Art. 17 bezeichneten Bediensteten das Recht genießen, ihr zu ihrem eigenen Gebrauch bestimmtes Kraftfahrzeug vorübergehend zollfrei einzuführen und später zollfrei wiederauszuführen vorbehaltlich der Bedingungen, welche die Regierung des betreffenden Landes für erforderlich erachtet.

27

aa) Art. 18 Buchst. (f) des Ottawa-Abkommens gilt nicht nur für Einfuhrzölle, sondern in entsprechender Anwendung auch für die Einfuhrumsatzsteuer. Dies folgt aus der auf § 5 Abs. 2 UStG beruhenden Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (EUSTBV), die in ihrem § 1 Abs. 1 u.a. bestimmt, dass die Einfuhr von Gegenständen, die nach Kapitel III der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (ZollbefrVO a.F.) zollfrei eingeführt werden können, in entsprechender Anwendung dieser Vorschriften einfuhrumsatzsteuerfrei ist.

28

Der zu Kapitel III gehörende Art. 133 Abs. 1 Buchst. b) ZollbefrVO a.F. erlaubt den Mitgliedstaaten Befreiungen aufgrund der üblichen Vorrechte, die gemäß internationalen Abkommen oder Sitzabkommen, bei denen ein Drittland oder – wie hier – eine internationale Organisation Vertragspartei ist, gewährt werden. Art. 143 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL sieht eine entsprechende Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer vor.

29

Die von § 1 Abs. 1 EUSTBV in Bezug genommene ZollbefrVO a.F. wurde zwar durch Art. 133 UAbs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 1186/2009 des Rates vom 16. November 2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (ZollbefrVO) mit Wirkung ab 1. Januar 2010 aufgehoben. Bezugnahmen auf die aufgehobene Verordnung gelten aber nach Art. 133 UAbs. 2 ZollbefrVO als Bezugnahmen auf die ZollbefrVO. Der aufgehobene Art. 133 Abs. 1 Buchst. b) ZollbefrVO a.F. entspricht dabei Art. 128 Abs. 1 Buchst. b) ZollbefrVO.

30

bb) Zutreffend ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass der Kläger zur Gruppe der Bediensteten gehört, auf die Art. 18f des Ottawa-Abkommens Anwendung findet.

31

Nach Art. 1 der Vereinbarung zwischen der Nordatlantikvertrags-Organisation und der Regierung der Bundesrepublik Deutschland vom 30. November 1961 über die Durchführung von Teil IV des am 20. September 1951 in Ottawa unterzeichneten „Übereinkommens über den Status der Nordatlantikvertrags-Organisation, der nationalen Vertreter und des internationalen Personals (BGBl II 1962, 114), der für die Gewährung der Befreiung nach Art. 18 Buchst. (f) des Ottawa-Abkommens maßgebend ist (vgl. § 1 Abs. 1 der Verordnung über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an internationale Bedienstete der Nordatlantikvertrags-Organisation vom 29. März 1962 – NATOVorRV 1962, BGBl II 1962, 113), gehören die Bediensteten der Besoldungsgruppen A, B und C der NATO-Personalbestimmungen zum berechtigten Personenkreis, wenn sie ihren Dienort auf dem Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland haben. Da der Kläger vom 18. Juli 2013 bis 31. Oktober 2017 als Bediensteter in Besoldungsgruppe A 3 bei der in Deutschland ansässigen NETMA beschäftigt war (vgl. Anlage USt 1 B NETMA zur USt-Erklärung, RB-Akte, Bl. 13), findet die in Art. 18 Buchst. (f) des Ottawa-Abkommens geregelte Befreiung auf den Kläger Anwendung.

32

cc) Auch die sonstigen in Art. 18 Buchst. (f) des Ottawa-Abkommens genannten Voraussetzungen der Befreiung liegen vor. Denn das streitgegenständliche Fahrzeug war zum eigenen Gebrauch des Klägers bestimmt. Da seine Beschäftigung für die NETMA befristet war, war auch eine nur vorübergehende Verwendung im Bundesgebiet beabsichtigt.

33

3. Das Finanzamt durfte die aus § 4b Nr. 3 UStG i.V.m. Art. 18 Buchst. (f) des Ottawa-Abkommens folgende Steuerfreiheit nicht von zusätzlichen – nicht normierten – Voraussetzungen abhängig machen und den innergemeinschaftlichen Erwerb des A nicht mit Bescheid vom 30. Oktober 2019 nachversteuern, weil der Kläger das Fahrzeug vor Ablauf der Behaltefrist von zwei Jahren zu nichtbegünstigten Zwecken verwandte bzw. sein Arbeitsvertrag mit der NETMA acht Monate nach dem Kauf des Fahrzeugs endete.

34

a) Aus dem in Art. 18 Buchst. (f) des Ottawa-Abkommens verwendeten Begriff „zum eigenen Gebrauch bestimmt“ lässt sich keine inländische Behaltefrist von zwei Jahren ableiten.

35

Zollrechtlich ist unter dem Begriff „eigener Gebrauch“ eine andere als die gewerbliche Verwendung gemeint (vgl. Art. 555 Abs. 1 Buchst. b) der bis 30. April 2016 geltenden Verordnung Nr. 2454/93 (EWG) der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 (EWG) des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften und Art. 215 Abs. 4 Buchst. a) der Delegierten Verordnung (EU) 2015/2446 der Kommission vom 28. Juli 2015 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union in seiner vom 1. Mai 2016 bis 30. Juli 2018 geltenden Fassung).

36

Zwar lässt eine kurze Zeitspanne zwischen Kauf und Verkauf eines Fahrzeugs u.U. auf eine gewerbliche Absicht schließen; dies bedeutet aber nicht, dass das Tatbestandsmerkmal „eigener Gebrauch“ nur ab einer Mindesthaltedauer von zwei Jahren erfüllt wäre.

37

b) Das Finanzamt weist zwar zu Recht darauf hin, dass die nach Art. 18 Buchst. (f) des Ottawa-Abkommens gewährte Abgabenbefreiung unter dem Vorbehalt der Bedingungen steht, „welche die Regierung des betreffenden Landes für erforderlich erachtet“. Damit wurde die Bundesregierung ermächtigt, die Befreiung von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig zu machen. Eine solche Ermächtigung zur Rechtssetzung stellt für sich aber noch keine Grundlage für einen Eingriff durch einen belastenden Verwaltungsakt dar (vgl. zur Verordnungsermächtigung in § 115 des Jugendgerichtsgesetzes Urteil des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 31. Mai 2006, 2 BvR 1673/04, 2402/04, BVerfGE 116, 69, Rn. 40). Es bedarf vielmehr der entsprechenden Umsetzung durch den Rechtsetzer.

38

Das Finanzamt konnte nicht darlegen und es ließ sich auch nicht feststellen, dass die Regierung der Bundesrepublik Deutschland von der ihr in Art. 18 Buchst. (f) des Ottawa-Abkommens eingeräumten Ermächtigung in der Weise Gebrauch gemacht hat, dass es die vom Finanzamt im Streitfall angewandten zusätzlichen Voraussetzungen für eine Abgabenbefreiung geregelt hätte.

39

Die mit Zustimmung des Bundesrates erlassene Verordnung über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an die Nordatlantikvertrags-Organisation, die nationalen Vertreter, das internationale Personal und die für die Organisation tätigen Sachverständigen vom 30. Mai 1958 (NATOVorRV, BGBl II 1958, 117), die durch die NATOVorRV 1962 ergänzt wurde, enthält keine derartigen Bestimmungen.

40

Nach § 1 Abs. 1 NATOVorRV finden die Bestimmungen des Abkommens über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen sinngemäß auf die NATO, die nationalen Vertreter, das internationale Personal und die für die Organisation tätigen Sachverständigen nach Maßgabe des von Deutschland am 29. Mai 1956 unterzeichneten Ottawa-Abkommens Anwendung. Aber auch im Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen (BGBl II 1954, 640) finden sich die vom Finanzamt herangezogenen Verwendungsbeschränkungen nicht.

41

c) Die erforderliche Rechtsgrundlage kann auch nicht durch eine analoge Anwendung des Art. 12 des Ottawa-Abkommens, der auf Befreiungen für diplomatische Vertreter und für deren amtliches Personal verweist, begründet werden.

42

Das Ottawa-Abkommen enthält unter Teil III Regelungen für die „Vertreter der Mitgliedstaaten“ und legt in Art. 12 fest, dass jeder von einem Mitgliedstaat zu seinem ständigen Hauptvertreter bei der Organisation im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates ernannten Person sowie dem zu ihrem amtlichen Personal gehörenden Personen, unter weiteren Voraussetzungen die Befreiungen und Vorrechte, die diplomatischen Vertretern und ihrem amtlichen Personal vergleichbaren Ranges gewährt werden, zustehen. Die Mitarbeiter der NETMA gehören jedoch nicht zu diesem Personenkreis. Sie gehören wie oben dargelegt vielmehr zu den in Art. 17 des Abkommens bezeichneten Bediensteten, auf die die unter Teil IV in den Art. 18 bis 20 getroffenen Befreiungen Anwendung finden.

43

Es fehlt an einer planwidrigen Regelungslücke, die durch eine analoge Anwendung des Art. 12 des Ottawa-Abkommens geschlossen werden müsste.

44

Eine für eine Analogie erforderliche, erkennbar planwidrige Regelungslücke liegt nur vor, wenn das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und der ihm immanenten Teleologie, unvollständig und somit ergänzungsbedürftig ist und seine Ergänzung nicht einer gesetzlich gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (BFH-Urteil vom 28. September 2022 VIII R 39/19, BFHE 278, 221, Rn. 27). Da das Ottawa-Abkommen verschiedene Personengruppen (Vertreter der Mitgliedstaaten einerseits und internationales Personal andererseits) in unterschiedlichen Teilen des Abkommens regelt, ist von einer bewussten und gewollten Differenzierung der Unterzeichnerstaaten auszugehen.

45

d) Das Finanzamt durfte auch nicht die Verordnung über die Erstattung von Umsatzsteuer an ausländische ständige diplomatische Missionen und berufskonsularische Vertretungen sowie an ihre ausländischen Mitglieder (Umsatzsteuererstattungsverordnung – UStErstV) und die Rundnote Nr. 10/02 des Auswärtigen Amtes Nr. 10/02 Gz. 701-701 AM 15 Allg. (Kfz) vom 18. April 2002 heranziehen.

46

Nach der auf Grund des Art. 2 Buchst. a) des Gesetzes zu dem Wiener Übereinkommen vom 18. April 1961 über diplomatische Beziehungen vom 6. August 1964 ergangenen UStErstV werden Diplomaten und Botschafter von der Umsatzsteuer entlastet. Wird der erworbene Gegenstand allerdings während seiner gewöhnlichen Nutzungsdauer nicht oder nur zeitweise zu begünstigten Zwecken genutzt, ist die Erstattung von Umsatzsteuer zu versagen oder der Erstattungsbetrag angemessen zu kürzen (§ 3 Abs. 2 UStErstV). Dabei wird unter Bezug auf die Rundnote Nr. 10/02 des Auswärtigen Amtes bei Kraftfahrzeugen von einer die Vergünstigung ausschließenden Nutzung ausgegangen, wenn das in der Bundesrepublik Deutschland erworbene Kfz vor Ablauf von zwei Jahren nicht oder nur zeitweise zu begünstigten Zwecken genutzt wird. Beispielhaft sind die vorzeitige Veräußerung, die Nutzung durch fremde Dritte, die eigene Nutzung nach Wegfall der Privilegien, die vorzeitige Ausfuhr und die vorzeitige Mitnahme ins Ausland infolge Versetzung genannt.

47

Das Finanzamt durfte jedoch in dem hier vorliegenden Fall nicht über den Wortlaut der UStErstV und der Rundnote Nr. 10/02 hinaus einem NETMA-Mitarbeiter wegen Nichteinhaltung einer zweijährigen Behaltefrist die Steuerfreiheit für den innergemeinschaftlichen Erwerb versagen. Zwar teilt die steuerrechtliche Privilegierung der NETMA-Mitarbeiter, zu ihrem eigenen Gebrauch bestimmte Kraftfahrzeuge vorübergehend zollfrei einführen und wieder ausführen zu dürfen, die Zweckbestimmung mit der Privilegierung der ausländischen ständigen diplomatischen Missionen und berufskonsularischen Vertretungen sowie ihre ausländischen Mitglieder im Hinblick auf zu ihrem persönlichen Bedarf erworbene Kfz. Der Ordnungsgeber hat die in der UStErstV getroffenen Regelungen aber auf den dort genannten Personenkreis begrenzt und eine Bestimmung, die auf eine entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 2 UStErstV verweist, offensichtlich nicht erlassen.

48

e) Interne Verwaltungsvorschriften sind ebenfalls nicht dazu geeignet, eine fehlende Rechtsgrundlage zu ersetzen. Daher reicht es im Streitfall nicht aus, dass das Landesamt der Finanzen (vormals Oberfinanzdirektion) den Finanzämtern mit Verfügungen nur für den Dienstgebrauch mitgeteilt hat, dass für das gemäß § 4b Nr. 3 UStG umsatzsteuerfrei behandelte Kraftfahrzeug die inländische Behaltefrist grundsätzlich zwei Jahre beträgt und im unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu erlassenden Bescheid über die Fahrzeugeinzelbesteuerung darauf hingewiesen werden soll (vgl. OFD-Verfügung vom 2. März 2005 S 7196 4 St 435, Tz. 2 und 4). Das genügt selbst dann nicht, wenn diese umsatzsteuerrechtliche Behandlung mit dem Bundesfinanzministerium abgestimmt und der NETMA am 29. November 2005 mitgeteilt wurde.

49

f) Eine ausreichende rechtliche Grundlage für die Beschränkung der Steuerfreiheit ergibt sich schließlich auch nicht unter dem Gesichtspunkt, dass der Kläger mit seiner Unterschrift auf der Anlage USt 1 B NETMA zur Umsatzsteuererklärung bestätigt hat, dass ihm die Beschränkungen von Anzahl, Verwendung und Veräußerung bekannt seien. Abgesehen davon, dass darin kein Verzicht auf eine Steuerbefreiung gesehen werden kann, wäre ein solcher auch nur in den in § 9 UStG abschließend aufgezählten Fällen zulässig. Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen nach § 4b UStG oder ein Verzicht auf die Steuerfreiheit der Einfuhr nach den für die Einfuhrumsatzsteuer geltenden Vorschriften ist nicht vorgesehen.

50

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

51

5. Die Revision zum BFH war wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).