

Leseprobe zu



Birkenfeld/Wäger

**Das große Umsatzsteuer-Handbuch**

3 Bände, Ordner Leinen, Handbuch, 16,5 x 23,5cm

ISBN 978-3-504-24007-3

169,00 € (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

# Birkenfeld/Wäger USt-Handbuch aktuell

## Berichtszeitraum IV. Quartal 2015

### Inhaltsübersicht

	Rz.		Rz.
<b>A. Gesetzgebung</b>		<b>B. EuGH- und BFH-Rechtssprechung</b>	
<b>I. Öffentliche Hand</b>		<b>I. Steuerbare Umsätze</b>	
1. Neuregelung.....	1	1. Leistungsaustausch	
2. Bedeutung von § 2b Abs. 1 UStG		a) Flugbeförderung.....	50
a) Verhältnis von § 2b Abs. 1 UStG zu § 2 UStG .....	2	b) Geldwechsel.....	58
b) Verhältnis von § 2b Abs. 1 UStG zu § 2b Abs. 2 bis 4 UStG. . . .	5	2. Missbrauch .....	61
3. Definition der größeren Wettbewerbsverzerrungen durch § 2b Abs. 2 und 3 UStG		3. Geschäftsveräußerung . .	68
a) § 2b Abs. 2 UStG . . . .	6	4. ....	73
b) § 2b Abs. 3 UStG . . . .	10	5. Öffentliche Hand .....	81
4. Sonderregelungen nach § 2b Abs. 4 UStG .....	16	<b>II. Versandhandel .....</b>	
5. Erstmalige Anwendung .	18	1. <b>Steuerbefreiungen</b>	
6. Vergleich mit der bisherigen Rechtslage .....	19	Finanzumsätze .....	85
<b>II. Steuerbefreiungen .....</b>	24	a) Geldwechsel.....	89
<b>III. Änderungen beim reverse charge nach § 13b</b>		b) Vermögensverwaltung .....	97
1. Bauleistungen.....	26	3. Grunderwerbsteuerbare Umsätze .....	101
2. Anlage 4-Umsätze .....	31	4. Vermietung .....	108
3. Sonderregelung für die öffentliche Hand .....	33	5. Heilbehandlungen .....	112
<b>IV. Steuerentstehung aufgrund Steuerausweis in Rechnung .....</b>	36	6. Pflege.....	115
		7. Pflege.....	115
		<b>III. Umsätze mit Sozialbezug .....</b>	119
		<b>IV. ....</b>	
		1. Verzicht .....	
		<b>Bemessungsgrundlage. .</b>	124
		2. <b>Vorsteuerabzug</b>	130
		3. Anforderungen an die Leistungsverwendung .....	144
		4. Zuordnung .....	148
		Rechnungen und Betrug.	
		Einfuhrumsatzsteuer. . .	
		Vergütungsantrag.....	1

	Rz.		Rz.
C.		<b>Schlussanträge in Rechts- sachen beim EuGH</b>	
I.	160	<b>Öffentliche Hand</b> .....	
II.	165	<b>Unentgeltliche Leistungen</b>	
III.	166	<b>Steuerfreie Versicherungs- umsätze</b> .....	
IV.	173	<b>Reverse charge</b> .....	
V.	178	<b>Vorsteueraufteilung</b> . . .	
D.		.....	
		<b>Neu anhängige Verfahren bei EuGH und BFH</b>	
I.		<b>Steuerbare Umsätze</b>	200
1.	200	<b>Steuerbare Umsätze</b>	
2.		Preisgelder .....	
	203	Ausgangsleistungen, Schätzung und Hinterzie- hung .....	
II.		<b>Unternehmer</b>	205
1.	205	<b>Unternehmer</b>	
2.		Grundtatbestand .....	
	209	Organschaft	
	213	a) Finanzielle Einglie- derung .....	
	215	b) Anforderungen an Or- gangesellschaft .....	
3.		c) Organschaft im Ausland	
	218	Unternehmer in der Insol- venz .....	
III.		<b>Lieferungen und Leistun- gen</b>	221
1.	221	<b>Lieferungen und Leistun- gen</b>	
2.	225	Erschließung .....	
3.		Unentgeltliche Umsätze .	
	229	Ortsbestimmung bei Liefe- rung über Call-Off-Lager	
4.	232	.....	
5.		Ortsbestimmung bei	
	236	Sportwetten .....	
IV.		Ortsbestimmung bei Emis- sionszertifikaten .....	240
1.	240	Ortsbestimmung bei Emis- sionszertifikaten .....	
2.	243	<b>Steuerbefreiungen</b>	
3.		Postdienstleistungen. . .	
	246	Vermietung .....	
	249	Heilbehandlungen	
	251	a) Ärztliche Beratung . . .	
	251	b) Osteopathische Thera- pien .....	
2		c) Callcenter .....	
4.		Zusammenschlüsse (Ge- meinschaften).....	255
5.		Kulturelle Leistungen . .	259
6.		Sport und Körperertüchti- gung .....	260
7.		Unterricht, Erziehung und Sozialumsätze	
	F 264	a).....	
	266	estaurantschule . . . . .	
	F 269	b) .....	
	F 273	esucherdienst .....	
	277	c).....	
	280	erziehung .....	
	282	d) Betreuung Strafgefange- ner.....	
8.		Steuerfreie Lieferung auf- grund steuerfreier Verwen- dung .....	282
9.		Innergemeinschaftliche Lieferungen .....	286
V.		<b>Bemessungsgrundlagen</b>	289
1.		Rabatt .....	292
VI.		<b>Ermäßigter Steuersatz</b>	296
1.		Digitale Bücher.....	
2.		Sauerstoff .....	300
3.		Gemeinnützigkeit .....	303
4.		Personenbeförderung . . .	
	307	.....	
VII.		<b>Vorsteuerabzug</b>	309
1.		Finanzdienstleistungen . .	309
2.		Anzahlungen .....	312
3.		Vorsteuerabzug und Steu- erbetrug .....	318
4.		Vorsteuerabzug und reverse charge .....	320
VIII.		<b>Verfahrensrecht</b>	327
1.		Geänderte Rechtsprechung	
2.		Strafverfolgung .....	332
IX.		<b>Einfuhrumsatzsteuer. . .</b>	340
		.....	
X.		<b>Differenzbesteuerung</b>	
1.		Anwendungsbereich. . . .	
2.		Bedeutung des Steueraus-	

	Rz.		Rz.
<b>II. Steuerbefreiungen</b>		5. Bedeutung des Konkurrenzverhältnisses bei mehreren Befreiungstatbeständen für den Vorsteuerabzug.....	345
1. Verwaltung von Investmentfonds .....	341	<b>III. Unzutreffender Steuerausweis.....</b>	347
2. Zahlungsgestörte Forderungen .....	342		
3. Vermittlung von Finanzdienstleistungen .....	343		
4. Gebrochene Beförderung oder Versendung bei Ausfuhrlieferung und innergemeinschaftlicher Lieferung.....	344		

## A. Gesetzgebung

### I. Öffentliche Hand

#### 1. Neuregelung

Durch das StÄndG 2015<sup>1</sup> ist es nun doch noch zu der überfälligen gesetzlichen Neuregelung bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand gekommen. Die nationale Gesetzgebung wird an die unionsrechtlichen Erfordernisse angenähert und ist insoweit zu begrüßen.

#### 2. Bedeutung von § 2b Abs. 1 UStG

##### a) Verhältnis von § 2b Abs. 1 UStG zu § 2 UStG

§ 2b UStG ist eine Sonderregelung zu § 2 UStG. So ordnet § 2b Abs. 1 2 Satz 1 UStG an, dass die juristischen Personen des öffentlichen Rechts unter den dort genannten Voraussetzungen nicht als Unternehmer gelten. Im systematischen Verhältnis zwischen § 2b UStG und § 2 UStG ist Folgendes zu beachten:

- Die Sonderregelung des § 2b UStG gilt nur für juristische Personen 3 des öffentlichen Rechts. Diese Einschränkung führt möglicherweise zu nicht unionsrechtskonformen Ergebnissen. Denn nach Art. 13 MwStSystRL muss die Sonderregelung für Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten. Zu diesen können nach der aktuellen EuGH-Rechtsprechung<sup>2</sup> auch Kapitalgesellschaften und damit Privatrechtssubjekte gehören. Der EuGH legt damit den Begriff der Einrichtung des öffentlichen Rechts funktional im Hinblick auf

<sup>1</sup> Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834.

<sup>2</sup> S. unten Rz. 73ff.

eine Sachnähe zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben aus. Demgegenüber stellt das nationale Recht und dabei § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG ebenso wie § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG auf die Entstehung der juristischen Person ab. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts liegt danach nur vor, wenn ein öffentlich-rechtlicher Gründungsvorgang gegeben ist.<sup>1</sup> Gesondert zu prüfen bleibt allerdings, ob der Begriff der juristischen Person des öffentlichen Rechts u.U. funktional-aufgabenbezogen entsprechend der Auffassung des EuGH ausgelegt werden kann.<sup>2</sup>

- 4 > Ist von einer juristischen Person iSv § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG auszugehen, bestimmt sich ihre Unternehmereigenschaft zunächst einmal nach der für alle Unternehmer geltenden Regelung in § 2 UStG. § 2b UStG ist daher nur dann anzuwenden, wenn eine Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG vorliegt. Ist diese zu bejahen, kann sie durch die Anwendung von § 2b UStG entfallen. § 2b Abs. 1 UStG setzt hierfür zum einen eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt voraus. Dies entscheidet sich grundsätzlich danach, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts auf öffentlich-rechtlicher oder auf zivilrechtlicher Rechtsgrundlage und damit zB durch Verwaltungsakt oder durch bürgerlich-rechtlichen Vertrag handelt. Zum anderen darf die Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Beide Bedingungen entsprechen den unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 13 MwStSystRL.

Damit folgt die Neuregelung dem, was der BFH bereits nach alter Rechtslage als zutreffend angesehen hat. Ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts zB bei der (steuerpflichtigen) Vermietung von Standflächen auf zivilrechtlicher Grundlage nachhaltig tätig, liegt die Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts vor.<sup>3</sup> Hieran ändert sich auch durch § 2b Abs. 1 UStG nichts, da es an einem Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt fehlt.

#### **b) Verhältnis von § 2b Abs. 1 UStG zu § 2b Abs. 2 bis 4 UStG**

- 5 § 2b Abs. 2 und 3 UStG enthalten Sonderregelungen für den Fall, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG entsprechend § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig ist. Die Behandlung als Nichtunternehmer setzt dann zusätzlich gem. § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG voraus, dass es hierdurch nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt. Dies wird

<sup>1</sup> S. unten Rz. 74.

<sup>2</sup> Offengelassen in BFH v. 2.12.2015 – V R 67/14.

<sup>3</sup> BFH v. 13.2.2014 – V R 5/13, BFHE 245, 92.

durch § 2b Abs. 2 und 3 UStG ergänzend geregelt. Diesen Regelungen kommt kein abschließender Charakter zu.

### 3. Definition der größeren Wettbewerbsverzerrungen durch § 2b Abs. 2 und 3 UStG

#### a) § 2b Abs. 2 UStG

§ 2b Abs. 2 UStG ordnet an, dass größere Wettbewerbsverzerrungen ins 6 besondere nicht vorliegen, wenn

- L> der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17500 Euro jeweils nicht übersteigen wird, oder
- L> vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.

Für beide Regelungen gibt es im Unionsrecht keine unmittelbare 7 Grundlage.

Unproblematisch ist dabei die Regelung in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, nach 8 der es an einer Wettbewerbsverzerrung fehlt, wenn vergleichbare Leistungen eines privatrechtlich verfassten Unternehmers ohne Möglichkeit zum Verzicht steuerfrei sind. Für diesen Fall ist der BFH bereits nach der alten Rechtslage vom Fehlen schädlichen Wettbewerbs aus-gegangen.<sup>1</sup>

Als unionsrechtlich zulässig könnte auch die Umsatzgrenze für gleich 9 artige Tätigkeiten gem. § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG anzusehen sein. Ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts nur in sehr geringem Umfang bei der Erbringung entgeltlicher Leistungen tätig, kann die Gefahr größerer Wettbewerbsverzerrungen möglicherweise vernachlässigt werden. Dies setzt allerdings voraus, dass an den Begriff der gleichartigen Tätigkeiten keine hohen Anforderungen zu stellen sind. Eine Atomisierung von Tätigkeiten, die dann als „ungleichartig“ anzusehen wären und damit zu einer vielfachen Inanspruchnahme der Umsatzgrenze führt, dürfte mit den unionsrechtlichen Erfordernissen nicht zu vereinbaren sein.

#### b) § 2b Abs. 3 UStG

Auch § 2b Abs. 3 UStG ordnet für die dort genannten Fallgestaltung an, 10 dass vom Fehlen größerer Wettbewerbsverzerrungen auszugehen ist.

---

<sup>1</sup> BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BFHE 229, 416.

- 11 Unionsrechtlich unproblematisch ist dabei § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG. Danach liegt keine Wettbewerbsverzerrung vor, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts eine Leistung erbringt, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen. Wettbewerb ist hier nicht denkbar, auch nicht potenziell, da dann die den Privaten ausschließende Vorschrift erstmal aufzuheben ist.
- 12 Unionsrechtlich bedenklich ist demgegenüber § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG. Danach sollen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, wenn eine „Zusammenarbeit“ durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Diese Regelung soll die umsatzsteuerliche Belastung der interkommunalen Zusammenarbeit vermeiden. Danach ist die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübte Leistungstätigkeit gegen Entgelt nichtunternehmerisch, wenn
- L> die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a UStG),
  - L> die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG),
  - L> die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. c UStG) und
  - L> der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. d UStG).
- 13 Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Zentrale Bedeutung dürfte dabei dem nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG bestehenden Erfordernis zukommen, dass die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen müssen. Dies wird zu vielfältigen Auslegungsfragen führen, an deren eindeutiger Beantwortung die betroffenen Steuerpflichtigen möglicherweise kein großes Interesse haben.
- 14 Fraglich ist zB, was mit öffentlicher Infrastruktur und dem Erhalt dieser Infrastruktur gemeint ist. Zur öffentlichen Infrastruktur dürften auch Behördengebäude gehören. Dem Erhalt dieser Infrastruktur dienen allerdings nicht alle Leistungen, die zur Nutzung dieser Infrastruktur erforderlich oder nützlich sind. So sind zB Reinigungsleistungen – im Gegensatz zu substanzerhaltenden Bauleistungen – nur für die Nutzung der Behördeninfrastruktur erforderlich, nicht aber auch strukturerhaltend.
- 15 Nicht eindeutig ist auch, welche Anforderungen an die Leistungserbringung zur Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffent-

lichen Aufgabe zu stellen sind. Dies setzt jedenfalls eine öffentliche Aufgabe voraus, die Leistender und Leistungsempfänger gleichermaßen zu erfüllen haben. Dies kann zB auf eine Personalgestellung aus dem Standesamt einer Gemeinde für das Standesamt einer anderen Gemeinde zutreffen, wenn beiden Gemeinden die Aufgabe des Personenstandsregisters obliegt. Anders ist es bei sog. Servicegesellschaften. Erbringt zB eine Anstalt des öffentlichen Rechts IT-Dienstleistungen an Gemeinden für die Erfüllung von Hoheitsaufgaben, nehmen die Anstalt und die Gemeinden wohl keine allen Beteiligten obliegende öffentliche Aufgabe wahr.

#### 4. Sonderregelungen nach § 2b Abs. 4 UStG

§ 2b Abs. 4 UStG entspricht weitgehend der schon bisher geltenden 16. Regelung in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG. Ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts iSv § 2 UStG unternehmerisch tätig, bleibt es im Anwendungsbereich von § 2b Abs. 4 UStG beim steuerbaren Unternehmenscharakter auch dann, wenn sie entsprechend § 2b Abs. 1 UStG auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handelt.

Neu ist nur § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG. Danach gilt die juristische Person 17 des öffentlichen Rechts auch dann stets als Unternehmer, wenn sie Tätigkeiten ausübt, die in Anhang I<sup>1</sup> der MwStSystRL genannt sind, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

#### 5. Erstmalige Anwendung

§ 27 Abs. 22 Satz 1 bis 6 UStG sieht eine komplizierte Regelung für die 18. erstmalige Anwendung von § 2b UStG vor:

1 Anhang I zählt die folgenden Tätigkeiten auf:

1. Telekommunikationswesen;
2. Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie;
3. Güterbeförderung;
4. Hafens- und Flughafendienstleistungen;
5. Personenbeförderung;
6. Lieferung von neuen Gegenständen zum Zwecke ihres Verkaufs;
7. Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden;
8. Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter;
9. Lagerhaltung;
10. Tätigkeiten gewerblicher Werbebüros;
11. Tätigkeiten der Reisebüros;
12. Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen;
13. Tätigkeiten der Rundfunk- und Fernsehanstalten sofern sie nicht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. q steuerbefreit sind.

*Wäger*

- *Satz 1*: § 2 Abs. 3 in der am 31.12.2015 geltenden Fassung ist auf Umsätze, die nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2017 ausgeführt werden, weiterhin anzuwenden.
- *Satz 2*: § 2b in der am 1.1.2016 geltenden Fassung ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt werden.
- *Satz 3*: Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann dem Finanzamt gegenüber einmalig erklären, dass sie § 2 Abs. 3 in der am 31.12.2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem 1.1.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet.
- *Satz 4*: Eine Beschränkung der Erklärung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist nicht zulässig.
- *Satz 5*: Die Erklärung ist bis zum 31.12.2016 abzugeben.
- *Satz 6*: Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden.

## 6. Vergleich mit der bisherigen Rechtslage

- 19 Nach Maßgabe der BFH-Rechtsprechung zum alten Recht ändert sich eigentlich nur wenig. Der BFH hat bereits bei § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG zwischen dem Handeln auf öffentlich-rechtlicher und zivilrechtlicher Rechtsgrundlage differenziert.<sup>1</sup>
- 20 Vorbehaltlich der weiteren Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung<sup>2</sup> bleiben juristische Personen des Zivilrechts von der Sonderregelung des § 2b UStG ausgeschlossen. Ebenso ist § 2b UStG nicht anzuwenden, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts auf zivilrechtlicher Grundlage zB vermögensverwaltend durch Miet- oder Gestattungsvertrag tätig ist.<sup>3</sup>
- 21 Zur Anwendung von § 2b UStG kommt es danach erst, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine unternehmerische Tätigkeit iSv § 2 Abs. 1 UStG ausübt, dabei aber auf hoheitlicher Rechtsgrundlage tätig ist. Für diesen Fall greift die durch § 2b UStG angeordnete Nichtbesteuerung (als Nichtunternehmer) ein, wenn es hierdurch nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt.
- 22 In Bezug auf das Bestehen von Wettbewerbsverzerrungen ergibt sich aus § 2b Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 1 UStG nichts, was sich nicht schon auch aus der bisherigen BFH-Rechtsprechung ergeben hätte.

<sup>1</sup> S. oben Rz. 4.

<sup>2</sup> S. unten Rz. 74ff.

<sup>3</sup> BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BFHE 229, 416.

Letztlich neu sind daher nur die Regelungen in § 2b Abs. 2 Nr. 1 und 23  
Abs. 3 Nr. 2 UStG, wobei die zuletzt genannte Vorschrift als unions-  
rechtswidrig anzusehen sein könnte und dann nach allgemeinen  
Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung<sup>1</sup> eng auszulegen wäre.

## II. Steuerbefreiungen

In § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. g wurde das Wort „Betreuungsangebote“ 24  
durch die Wörter „Betreuungs- oder Entlastungsangebote“ ersetzt.

Die Neuregelung ist zum 1.1.2016 in Kraft getreten. 25

## III. Änderungen beim reverse charge nach § 13b

### 1. Bauleistungen

Der nationale Gesetzgeber hat die Definition der bauwerksbezogenen 26  
Leistung in § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG ausgeweitet.

Der Gesetzgeber verwendet nunmehr erstmals den Begriff der Bauleis- 27  
tung, zu dem die bereits bisher genannten Werklieferungen und sons-  
tigen Leistungen gehören. Diese können nunmehr auch im  
Zusammenhang mit Grundstücken stehen.

Zudem definiert der Gesetzgeber diesen Grundstücksbegriff nunmehr 28  
dahingehend, dass als Grundstücke insbesondere auch Sachen, Ausstat-  
tungsgegenstände und Maschinen gelten, die auf Dauer in einem Ge-  
bäude oder Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden kön-  
nen, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Es handelt sich um eine rechtsprechungsüberholende Gesetzeskorrek- 29  
tur, durch die die als unerwünscht empfundenen Folgen des BFH-  
Urteils vom 28.8.2014<sup>2</sup> beseitigt werden sollen. Der BFH ist hier davon  
ausgegangen, dass in ein Bauwerk eingebaute Anlagen nur dann  
Bestandteil des Bauwerks sind, wenn sie für Konstruktion, Bestand,  
Erhaltung oder Benutzbarkeit des Bauwerks von wesentlicher  
Bedeutung sind. Die Anlage muss hierfür eine Funktion für das  
Bauwerk selbst haben. Dient die Anlage demgegenüber eigenen  
Zwecken, indem sie zB durch Stromerzeugung eine Einnahmequelle  
verschaffen soll, ist sie kein Bauwerksbestandteil.

Die Neuregelung ist bereits zum 6.11.2015 in Kraft getreten. 30

<sup>1</sup> BFH v. 20.3.2014 – V R 4/13, BFHE 245, 397.

<sup>2</sup> BFH v. 28.8.2014 – V R 7/14, BStBl. II 2015, 682; s. hierzu auch den Nichtanwen-  
dungserlass durch BMF v. 28.7.2015, BStBl. I 2015, 623.

## 2. Anlage 4-Umsätze

- 31 Die Anlage 4 Nr. 3 zum UStG wird dahingehend geändert, dass sie an Stelle von massiven stranggegossenen, nur vorgewalzten oder vorgeschmiedeten Erzeugnissen nunmehr Eisen oder Stahl; Rohblöcke und andere Rohformen aus Eisen oder Stahl; Halbzeug aus Eisen oder Stahl erfasst.
- 32 Die Neuregelung ist bereits zum 6.11.2015 in Kraft getreten.

## 3. Sonderregelung für die öffentliche Hand

- 33 Die Verpflichtung zum reverse charge besteht nach § 13b Abs. 5 Satz 6 UStG auch bei Leistungsbezügen für den nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers.
- 34 Dies soll nunmehr nicht mehr für die öffentliche Hand gelten. Nach § 13b Abs. 5 Satz 9 UStG schulden juristische Personen des öffentlichen Rechts in den in Abs. 2 Nummer 4, 5 Buchstabe b und Nummer 7 bis 11 genannten Fällen die Steuer nicht, wenn sie die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich beziehen. Ein sachlicher Grund für die Privilegierung der öffentlichen Hand ist nicht so richtig ersichtlich.
- 35 Die Neuregelung ist bereits zum 6.11.2015 in Kraft getreten.

## IV. Steuerentstehung aufgrund Steuerausweis in Rechnung

- 36 § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG wurde dahingehend gefasst, dass es für die Steuerentstehung in den Fällen des § 14c UStG nunmehr auf den Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung ankommt.
- 37 Damit kodifiziert der nationale Gesetzgeber die zuvor von der Rechtsprechung bereits zur alten Rechtslage vertretene Rechtsauffassung.<sup>1</sup>
- 38 Die Neuregelung ist bereits zum 6.11.2015 in Kraft getreten.
- 39–49 frei

---

<sup>1</sup> BFH v. 5.6.2014 – XI R 44/12, BFHE 245, 473; UR 2014, 700. 10

## B. EuGH- und BFH-Rechtsprechung

### I. Steuerbare

#### Umsätze 1.

#### Leistungsaustausch a)

##### Flugbeförderung

Ticketverfall	50
Eine Fluggesellschaft erbringt steuerpflichtige Beförderungsleistungen auf Inlandsflügen. Sie zahlt an das FA keine Umsatzsteuer auf den Verkaufserlös aus ausgegebenen, aber von den Fluggästen nicht benutzten Flugscheinen. <del>Die Flugscheine sind nicht umtauschbar</del> und verfallen, wenn der Fluggast nicht zum Abflug erscheint.	51

*Ausgangslage:* Behält eine Fluggesellschaft das Entgelt für eine angebotene, aber nicht genutzte Flugbeförderung ein, ist der BFH bereits in der Vergangenheit vom Entstehen eines Steueranspruchs ausgegangen. Dabei hatte der BFH allerdings offengelassen, ob die Fluggesellschaft ihre Leistung bereits mit dem Ermöglichen der Flugbeförderung erbracht hat, da sich der Steueranspruch zumindest aus der Vereinnahmung des Flugentgelts ergab. Dieser Steueranspruch entfällt erst mit der Rückzahlung des Entgelts, zu der es aber gerade nicht kommt.<sup>1</sup> 52

*Aktuelle Rechtsprechung (EuGH-Urteil Air France-KLM und Hop!-Brit Air SAS<sup>2</sup>):* Die Fluggesellschaft erbringt ihre Leistungen bereits durch das Ausstellen des Flugscheins, ohne dass dem das Unterbleiben der Inanspruchnahme des Flugscheins entgegensteht. 53

Der EuGH begründet dies damit, dass die Fluggesellschaft für die Erbringung der Beförderungsleistung darauf angewiesen ist, dass der Fluggast am vorgesehenen Abflugtag und -ort erscheint. Die Leistung besteht danach in der bloßen Einräumung des Rechts, die Flugbeförderung in Anspruch zu nehmen. Maßgeblich sei der objektive Charakter des Dienstleistungsbegriffs. Die Annahme einer Entschädigung verwirft der EuGH mit dem Argument, dass der von der Fluggesellschaft einbehaltene Betrag der umsatzsteuerpflichtigen Vergütung entspreche und damit das Leistungsentgelt übersteige. 54

Ergänzend sichert sich der EuGH durch die Überlegung ab, dass auch die Preisvereinnahmung zu einer Entstehung des Steueranspruchs als Anzahlung führe. Für die Bestimmung der Leistungselemente zum Zeit-

1 BFH v. 15.9.2011 – V R 36/09, BStBl. II 2012, 365; UR 2012, 264; UStB 2012, 4.

2 EuGH v. 23.12.2015 – Rs. C-250/14 und C-289/14 – Air France-KLM und Hop!-Brit Air SAS, ECLI:EU:C:2015:841 = UR 2016, 93; EU-UStB 2016, 1.



punkt der Anzahlung reiche es aus, dass alle Elemente der künftigen Beförderungsleistung beim Flugscheinerwerb vereinbart sind.

- 55 *Anmerkungen:* Das EuGH-Urteil bringt im Vergleich zur bisherigen BFH-Rechtsprechung im Ergebnis wenig Neues.
- 56 Fraglich erscheint allerdings, ob die vom EuGH gewählte Begründung, dass die Leistung bereits mit dem Ermöglichen der Fluginanspruchnahme erbracht ist, zutreffend ist. Denn auf der Grundlage des EuGH-Urteils hat die Fluggesellschaft auch gegenüber dem zur Flugbeförderung erschienenen Fluggast die Leistung bereits mit dem Betreten des Flugzeugs erbracht. Muss die Fluggesellschaft zB nach dem Start die Flugbeförderung aufgrund eines technischen Defekts abbuchen und zum Abflugort zurückkehren, läge eine gleichwohl bereits erbrachte Leistung vor. Man müsste dann wohl von einer entsprechend § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG rückgängig gemachten Leistung ausgehen. Über diese Hilfskonstruktion lassen sich unzutreffende Besteuerungsergebnisse zumindest vermeiden.
- 57 Von Bedeutung ist die Auffassung des EuGH auch für die Bestimmung des Besteuerungszeitpunkts in anderen Fällen. So lag bislang bei einer Vermietung eine erbrachte Leistung erst mit der Rückgabe des Mietgegenstands vor. Demgegenüber könnte auf der Grundlage des EuGH-Urteils von einer Leistungserbringung mit – dem Ermöglichen – der Übergabe des Mietgegenstandes auszugehen sein.

## b) Geldwechsel

- 58 Bitcoins I  
 Unternehmer U beabsichtigt, als Dienstleistung den Umtausch von konventionellen Währungen in die virtuelle Währung „Bitcoin“ und umgekehrt anzubieten.
- 59 *Ausgangslage:* Ein Unternehmer, der in- und ausländische Banknoten und Münzen im Rahmen von Sortengeschäften an- und verkauft, erbringt sonstige Leistungen.<sup>1</sup>
- 60 *Aktuelle Rechtsprechung (EuGH-Urteil David Hedqvist):* Auch der Umtausch einer konventionellen Währung in Einheiten der virtuellen Währung „Bitcoin“ führt zu einer entgeltlichen Dienstleistung. Das

<sup>1</sup> BFH v. 19.5.2010 – XI R 6/09, BStBl. II 2011, 831; UR 2010, 821.

<sup>2</sup> EuGH v. 22.10.2015 – Rs. C-264/14 – David Hedqvist, ECLI:EU:C:2015:718 = UR 2015, 864; EU-UStB 2015, 77.

Entgelt ergibt sich aus der Handelsspanne beim An- und Verkauf der Währungen. Ebenso ist es im Umkehrfall, wenn Bitcoins umgetauscht werden.<sup>1</sup>

## 2. Missbrauch

— Missbrauch —	
Die portugiesische Gesellschaft P stellt der im Inland ansässigen Gesellschaft U unentgeltlich Know-how zum Betrieb einer Website für „interaktive audiovisuelle Dienstleistungen im Erotikbereich“ zur Verfügung. U verpachtet das Know-how durch Lizenzvertrag an die auf Madeira ansässige Gesellschaft M. Das für U zuständige FA erkennt die Lizenzierung nicht an, da ein Rechtsmissbrauch vorliege. Daher seien die durch den Betrieb der Website erbrachten Leistungen im Inland zu versteuern. Die Leistungserbringung im Inland unterliegt einem höheren Steuersatz als auf Madeira.	61

*Ausgangslage:* Der EuGH versagt entsprechend dem Verbot des Rechtsmissbrauchs einer rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Gestaltung, die allein zu dem Zweck erfolgt, einen Steuervorteil zu erlangen, die Anerkennung.<sup>2</sup> Von einer derartigen Fallgestaltung geht der EuGH dann aus, wenn zum einen die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Voraussetzungen der einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts und des zu ihrer Umsetzung ergangenen nationalen Rechts zur Erlangung eines Steuervorteils führen, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aufgrund einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.<sup>3</sup>

*Aktuelle Rechtsprechung (EuGH-Urteil WebMindLicences<sup>4</sup>):* Der EuGH präzisiert, welche Umstände für einen Rechtsmissbrauch sprechen und welche nicht.

Unbedeutend für die Annahme eines Rechtsmissbrauchs ist, dass der Geschäftsführer und alleinige Anteilsinhaber der lizenzgebenden Gesellschaft der Urheber dieses Know-hows war, dass diese Person Einfluss auf und Kontrolle über die Entwicklung und die Nutzung des Know-hows und die Erbringung der auf diesem Know-how beruhenden Dienstleistungen ausübte und dass die Verwaltung der Finanztransaktionen, des Personals und der für die Erbringung der Dienstleistungen

1 Zur Steuerfreiheit dieser Leistung s. unten Rz. 85ff.

2 Vgl. zB EuGH-Urteil Newey v. 20.6.2013 – Rs. C-653/11, EU:C:2013:409.

3 Vgl. zB EuGH-Urteil Halifax v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02, EU:C:2006:121.

4 EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14 – WebMindLicences, ECLI:EU:C:2015:832 = UR 2016, 58; EU-USStB 2016, 4.

erforderlichen technischen Mittel von Subunternehmern erledigt wurde. Ebenso unerheblich sind für sich genommen die Gründe, die die lizenzgebende Gesellschaft dazu bewegt haben, das fragliche Know-how an die in dem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft zu verpachten anstatt es selbst zu nutzen.

- 65 Stattdessen ist für den EuGH maßgeblich, ob eine rein künstliche Gestaltung vorliegt, durch die verschleiert wurde, dass die betreffende Dienstleistung tatsächlich nicht von der lizenznehmenden Gesellschaft, sondern in Wirklichkeit von der lizenzgebenden Gesellschaft erbracht wurde. Dabei sei zu ermitteln, ob die Errichtung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit oder der festen Niederlassung der lizenznehmenden Gesellschaft nicht den Tatsachen entsprach oder ob diese Gesellschaft für die Ausübung der fraglichen wirtschaftlichen Tätigkeit keine geeignete Struktur in Form von Geschäftsräumen, Personal und technischen Mitteln aufwies oder ob sie diese wirtschaftliche Tätigkeit nicht in eigenem Namen und auf eigene Rechnung, in Eigenverantwortung und auf eigenes Risiko ausübte.
- 66 Ist danach eine missbräuchliche Praxis zu bejahen, die dazu geführt hat, dass als Dienstleistungsort ein anderer Mitgliedstaat bestimmt wurde als der, der ohne diese missbräuchliche Praxis bestimmt worden wäre, steht die Steuerentrichtung in dem anderen Staat einer Nacherhebung der Steuer im Mitgliedstaat der tatsächlichen Leistungserbringung nach dem Urteil des EuGH nicht entgegen. Nach der Zusammenarbeitsverordnung sei die Steuerbehörde eines Mitgliedstaats, die prüft, ob für Leistungen, für die in anderen Mitgliedstaaten bereits Mehrwertsteuer entrichtet worden ist, Mehrwertsteuer verlangt werden kann, aber verpflichtet, an die Steuerbehörden dieser anderen Mitgliedstaaten ein Auskunftersuchen zu richten, wenn ein solches Ersuchen nützlich oder sogar unverzichtbar ist, um festzustellen, dass in dem erstgenannten Mitgliedstaat Mehrwertsteuer verlangt werden kann.
- 67 *Anmerkungen:* Das EuGH-Urteil bringt in der Sache wenig Neues. Bemerkenswert ist die vom EuGH angenommene Verpflichtung, ein Auskunftersuchen an die Finanzverwaltung eines anderen Mitgliedstaats zu richten.

### 3. Geschäftsveräußerung

- 68 Geschäftsveräußerung  
 U1, eine Objektgesellschaft, erwirbt ein mit einem Bürogebäudekomplex bebautes Grundstück in 01, das sie in der Folgezeit erweitert und saniert. Das Grundstück ist der einzige Vermögensgegenstand.  
 (Fortsetzung S. 15)

——— Geschäftsveräußerung (Fortsetzung) ———

stand von U1. Seit Februar 03 vermietet U1 einzelne Einheiten. Ende 03 waren 52 % der Gesamtnutzfläche vermietet.

Im Oktober 05 nimmt U1 Kontakt mit U2, einem potentiellen Erwerber auf. Zu diesem Zeitpunkt ist 80 % der Gesamtfläche vermietet. Die Veräußerung an U2 erfolgt mit notariellem Vertrag vom 16.1.06. Zu diesem Zeitpunkt beläuft sich der Vermietungsstand auf 90 %. Die Mietverhältnisse werden von U2 fortgeführt.

*Ausgangslage:* Die Geschäftsveräußerung setzt eigentlich nur eine Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit durch den Erwerber voraus. Die Lieferung einer vermieteten Immobilie, bei der der Erwerber entsprechend dem Zivilrecht die Vermietung an den Mieter fortsetzt, führt damit fast zwangsläufig zu einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung anstelle einer nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreien Grundstückslieferung. 69

Bei Grundstückslieferungen im Zusammenhang mit einer Bebauung des gelieferten Grundstücks verfährt die BFH-Rechtsprechung gleichwohl eher engherzig und verlangt für die Annahme einer Geschäftsveräußerung eine vom Lieferer bereits nachhaltig ausgeübte Vermietungstätigkeit. Dies führte bislang in sog. Bauträger-Fällen zu einer Verneinung der Geschäftsveräußerung. So hat der BFH eine Geschäftsveräußerung abgelehnt, wenn die bisherige unternehmerische Tätigkeit wie bei einem Bauträger im Wesentlichen darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter (Pächter) für die einzelnen Einheiten zu finden, um es im Anschluss an die Fertigstellung aufgrund bereits erfolgter Vermietung ertragssteigernd zu veräußern. 70

*Aktuelle Rechtsprechung (BFH v. 12.8.2015<sup>1</sup>):* In Abgrenzung zur bisherigen Rechtsprechung liegt eine Geschäftsveräußerung auch dann vor, wenn der Unternehmer einen Bürogebäudekomplex liefert, der schon seit zwei bis drei Jahren zu 90 % langfristig vermietet war. Von der vom BFH geforderten nachhaltigen Vermietungstätigkeit des Lieferers ist dann auszugehen. 71

*Anmerkungen:* Dem BFH ist zuzustimmen. Das Kriterium der bereits beim Lieferer nachhaltig erfolgten Vermietung, für das sich in der EuGH-Rechtsprechung zumindest keine ausdrückliche Grundlage findet, sollte nicht überinterpretiert werden. Ausreichend kann auch eine Vermietung von weniger als zwei Jahren sein. 72

<sup>1</sup> BFH v. 12.8.2015 – XI R 16/14, UR 2016, 98; UStB 2016, 35.

Leseprobe zu



Birkenfeld/Wäger

**Das große Umsatzsteuer-Handbuch**

3 Bände, Ordner Leinen, Handbuch, 16,5 x 23,5cm

ISBN 978-3-504-24007-3

169,00 € (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

# Birkenfeld/Wäger USt-Handbuch aktuell

## Berichtszeitraum IV. Quartal 2015

### Inhaltsübersicht

	Rz.		Rz.
<b>A. Gesetzgebung</b>		<b>B. EuGH- und BFH-Rechtssprechung</b>	
<b>I. Öffentliche Hand</b>		<b>I. Steuerbare Umsätze</b>	
1. Neuregelung.....	1	1. Leistungsaustausch	
2. Bedeutung von § 2b Abs. 1 UStG		a) Flugbeförderung.....	50
a) Verhältnis von § 2b Abs. 1 UStG zu § 2 UStG .....	2	b) Geldwechsel.....	58
b) Verhältnis von § 2b Abs. 1 UStG zu § 2b Abs. 2 bis 4 UStG. . . .	5	2. Missbrauch .....	61
3. Definition der größeren Wettbewerbsverzerrungen durch § 2b Abs. 2 und 3 UStG		3. Geschäftsveräußerung . .	68
a) § 2b Abs. 2 UStG . . . .	6	4. ....	73
b) § 2b Abs. 3 UStG . . . .	10	5. Öffentliche Hand .....	81
4. Sonderregelungen nach § 2b Abs. 4 UStG .....	16	<b>II. Versandhandel .....</b>	
5. Erstmalige Anwendung .	18	1. <b>Steuerbefreiungen</b>	
6. Vergleich mit der bisherigen Rechtslage .....	19	Finanzumsätze .....	85
<b>II. Steuerbefreiungen .....</b>	24	a) Geldwechsel.....	89
<b>III. Änderungen beim reverse charge nach § 13b</b>		b) Vermögensverwaltung .....	97
1. Bauleistungen.....	26	3. Grunderwerbsteuerbare	101
2. Anlage 4-Umsätze .....	31	4. Umsätze .....	105
3. Sonderregelung für die öffentliche Hand .....	33	5. Vermietung .....	108
<b>IV. Steuerentstehung aufgrund Steuerausweis in Rechnung .....</b>	36	6. Heilbehandlungen .....	112
		7. Pflege.....	115
		<b>III. Umsätze mit Sozialbezug</b>	119
		<b>IV. ....</b>	
		1. Verzicht .....	
		<b>Bemessungsgrundlage. .</b>	124
		2. <b>Vorsteuerabzug</b>	130
		3. Anforderungen an die Leistungsverwendung .....	136
		4. Zuordnung .....	144
		5. Zuordnung .....	148
		Rechnungen und Betrug.	
		Einfuhrumsatzsteuer. . .	
		Vergütungsantrag.....	1

	Rz.		Rz.
C.		<b>Schlussanträge in Rechts-</b>	
		<b>sachen beim EuGH</b>	
I.	160	<b>Öffentliche Hand</b> .....	
II.	165	<b>Unentgeltliche Leistungen</b>	
III.	166	<b>Steuerfreie Versicherungs-</b>	
		<b>umsätze</b> .....	
IV.	173	<b>Reverse charge</b> .....	
V.	178	<b>Vorsteueraufteilung</b> . . .	
D.		.....	
		<b>Neu anhängige Verfahren</b>	
I.		<b>bei EuGH und BFH</b>	
1.	200	<b>Steuerbare Umsätze</b>	
2.		Preisgelder .....	
		Ausgangsleistungen,	
		Schätzung und Hinterzie-	
II.	203	hung .....	
1.	205	<b>Unternehmer</b>	
2.		Grundtatbestand .....	
		Organschaft	
		a) Finanzielle Einglie-	
		derung .....	
		b) Anforderungen an Or-	
		gangesellschaft .....	
3.	209	c) Organschaft im Ausland	
		Unternehmer in der Insol-	
III.	213	venz .....	
		<b>Lieferungen und Leistun-</b>	
1.	215	<b>gen</b>	
2.	213	Erschließung .....	
3.	215	Unentgeltliche Umsätze .	
		Ortsbestimmung bei Liefe-	
4.	218	rung über Call-Off-Lager	
		.....	
5.	218	Ortsbestimmung bei	
		Sportwetten .....	
IV.	221	Ortsbestimmung bei Emis-	
		sionszertifikaten .....	
1.	225	<b>Steuerbefreiungen</b>	
2.	229	Postdienstleistungen. . .	
3.		Vermietung .....	
		Heilbehandlungen	
		a) Ärztliche Beratung . . .	
		b) Osteopathische Thera-	
		prien .....	
2	232	c) Callcenter .....	
		4. Zusammenschlüsse (Ge-	
		meinschaften).....	255
		5. Kulturelle Leistungen . .	259
		6. Sport und Körperertüchti-	
		gung .....	260
		7. Unterricht, Erziehung und	
		Sozialumsätze	
		a).....	F 264
		estaurantschule . . . . .	266
		b) .....	F 269
		esucherdienst .....	
		c).....	F 273
		rziehung .....	
		d) Betreuung	
		Strafgefange-	277
		ner.....	
		8. Steuerfreie Lieferung auf-	280
		grund steuerfreier Verwend-	
		ung .....	282
		9. Innergemeinschaftliche	
		Lieferungen .....	286
V.	289	<b>Bemessungsgrundlagen</b>	
1.	292	Rabatt .....	
VI.	296	<b>Ermäßigter Steuersatz</b>	
1.		Digitale Bücher.....	
2.	300	Sauerstoff .....	
3.	303	Gemeinnützigkeit .....	
4.		Personenbeförderung . . .	
		.....	307
VII.	309	<b>Vorsteuerabzug</b>	
1.		Finanzdienstleistungen . .	
2.	312	Anzahlungen .....	
3.	318	Vorsteuerabzug und Steu-	
		erbetrug .....	320
4.		Vorsteuerabzug und reverse	
		charge .....	
VIII.	327	<b>Verfahrensrecht</b>	
1.		Geänderte Rechtsprechung	
2.	332	Strafverfolgung .....	
IX.	340	<b>Einfuhrumsatzsteuer. . .</b>	
		.....	
X.	340	<b>Differenzbesteuerung</b>	
1.		Anwendungsbereich. . . .	
2.		Bedeutung des Steueraus-	

	Rz.		Rz.
<b>II. Steuerbefreiungen</b>			
1. Verwaltung von Investmentfonds .....	341	5. Bedeutung des Konkurrenzverhältnisses bei mehreren Befreiungstatbeständen für den Vorsteuerabzug .....	345
2. Zahlungsgestörte Forderungen .....	342	<b>III. Unzutreffender Steuerausweis.....</b>	
3. Vermittlung von Finanzdienstleistungen .....	343		347
4. Gebrochene Beförderung oder Versendung bei Ausfuhrlieferung und innergemeinschaftlicher Lieferung.....	344		

## A. Gesetzgebung

### I. Öffentliche Hand

#### 1. Neuregelung

Durch das StÄndG 2015<sup>1</sup> ist es nun doch noch zu der überfälligen gesetzlichen Neuregelung bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand gekommen. Die nationale Gesetzgebung wird an die unionsrechtlichen Erfordernisse angenähert und ist insoweit zu begrüßen.

#### 2. Bedeutung von § 2b Abs. 1 UStG

##### a) Verhältnis von § 2b Abs. 1 UStG zu § 2 UStG

§ 2b UStG ist eine Sonderregelung zu § 2 UStG. So ordnet § 2b Abs. 1 2 Satz 1 UStG an, dass die juristischen Personen des öffentlichen Rechts unter den dort genannten Voraussetzungen nicht als Unternehmer gelten. Im systematischen Verhältnis zwischen § 2b UStG und § 2 UStG ist Folgendes zu beachten:

- Die Sonderregelung des § 2b UStG gilt nur für juristische Personen 3 des öffentlichen Rechts. Diese Einschränkung führt möglicherweise zu nicht unionsrechtskonformen Ergebnissen. Denn nach Art. 13 MwStSystRL muss die Sonderregelung für Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten. Zu diesen können nach der aktuellen EuGH-Rechtsprechung<sup>2</sup> auch Kapitalgesellschaften und damit Privatrechtssubjekte gehören. Der EuGH legt damit den Begriff der Einrichtung des öffentlichen Rechts funktional im Hinblick auf

<sup>1</sup> Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834.

<sup>2</sup> S. unten Rz. 73ff.

eine Sachnähe zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben aus. Demgegenüber stellt das nationale Recht und dabei § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG ebenso wie § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG auf die Entstehung der juristischen Person ab. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts liegt danach nur vor, wenn ein öffentlich-rechtlicher Gründungsvorgang gegeben ist.<sup>1</sup> Gesondert zu prüfen bleibt allerdings, ob der Begriff der juristischen Person des öffentlichen Rechts u.U. funktional-aufgabenbezogen entsprechend der Auffassung des EuGH ausgelegt werden kann.<sup>2</sup>

- 4 > Ist von einer juristischen Person iSv § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG auszugehen, bestimmt sich ihre Unternehmereigenschaft zunächst einmal nach der für alle Unternehmer geltenden Regelung in § 2 UStG. § 2b UStG ist daher nur dann anzuwenden, wenn eine Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG vorliegt. Ist diese zu bejahen, kann sie durch die Anwendung von § 2b UStG entfallen. § 2b Abs. 1 UStG setzt hierfür zum einen eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt voraus. Dies entscheidet sich grundsätzlich danach, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts auf öffentlich-rechtlicher oder auf zivilrechtlicher Rechtsgrundlage und damit zB durch Verwaltungsakt oder durch bürgerlich-rechtlichen Vertrag handelt. Zum anderen darf die Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Beide Bedingungen entsprechen den unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 13 MwStSystRL.

Damit folgt die Neuregelung dem, was der BFH bereits nach alter Rechtslage als zutreffend angesehen hat. Ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts zB bei der (steuerpflichtigen) Vermietung von Standflächen auf zivilrechtlicher Grundlage nachhaltig tätig, liegt die Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts vor.<sup>3</sup> Hieran ändert sich auch durch § 2b Abs. 1 UStG nichts, da es an einem Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt fehlt.

#### **b) Verhältnis von § 2b Abs. 1 UStG zu § 2b Abs. 2 bis 4 UStG**

- 5 § 2b Abs. 2 und 3 UStG enthalten Sonderregelungen für den Fall, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG entsprechend § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig ist. Die Behandlung als Nichtunternehmer setzt dann zusätzlich gem. § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG voraus, dass es hierdurch nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt. Dies wird

<sup>1</sup> S. unten Rz. 74.

<sup>2</sup> Offengelassen in BFH v. 2.12.2015 – V R 67/14.

<sup>3</sup> BFH v. 13.2.2014 – V R 5/13, BFHE 245, 92.

durch § 2b Abs. 2 und 3 UStG ergänzend geregelt. Diesen Regelungen kommt kein abschließender Charakter zu.

### 3. Definition der größeren Wettbewerbsverzerrungen durch § 2b Abs. 2 und 3 UStG

#### a) § 2b Abs. 2 UStG

§ 2b Abs. 2 UStG ordnet an, dass größere Wettbewerbsverzerrungen ins 6 besondere nicht vorliegen, wenn

- L> der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17500 Euro jeweils nicht übersteigen wird, oder
- L> vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.

Für beide Regelungen gibt es im Unionsrecht keine unmittelbare 7 Grundlage.

Unproblematisch ist dabei die Regelung in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, nach 8 der es an einer Wettbewerbsverzerrung fehlt, wenn vergleichbare Leistungen eines privatrechtlich verfassten Unternehmers ohne Möglichkeit zum Verzicht steuerfrei sind. Für diesen Fall ist der BFH bereits nach der alten Rechtslage vom Fehlen schädlichen Wettbewerbs aus-gegangen.<sup>1</sup>

Als unionsrechtlich zulässig könnte auch die Umsatzgrenze für gleich 9 artige Tätigkeiten gem. § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG anzusehen sein. Ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts nur in sehr geringem Umfang bei der Erbringung entgeltlicher Leistungen tätig, kann die Gefahr größerer Wettbewerbsverzerrungen möglicherweise vernachlässigt werden. Dies setzt allerdings voraus, dass an den Begriff der gleichartigen Tätigkeiten keine hohen Anforderungen zu stellen sind. Eine Atomisierung von Tätigkeiten, die dann als „ungleichartig“ anzusehen wären und damit zu einer vielfachen Inanspruchnahme der Umsatzgrenze führt, dürfte mit den unionsrechtlichen Erfordernissen nicht zu vereinbaren sein.

#### b) § 2b Abs. 3 UStG

Auch § 2b Abs. 3 UStG ordnet für die dort genannten Fallgestaltung an, 10 dass vom Fehlen größerer Wettbewerbsverzerrungen auszugehen ist.

---

<sup>1</sup> BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BFHE 229, 416.

- 11 Unionsrechtlich unproblematisch ist dabei § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG. Danach liegt keine Wettbewerbsverzerrung vor, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts eine Leistung erbringt, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen. Wettbewerb ist hier nicht denkbar, auch nicht potenziell, da dann die den Privaten ausschließende Vorschrift erstmal aufzuheben ist.
- 12 Unionsrechtlich bedenklich ist demgegenüber § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG. Danach sollen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, wenn eine „Zusammenarbeit“ durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Diese Regelung soll die umsatzsteuerliche Belastung der interkommunalen Zusammenarbeit vermeiden. Danach ist die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübte Leistungstätigkeit gegen Entgelt nichtunternehmerisch, wenn
- L> die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a UStG),
  - L> die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG),
  - L> die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. c UStG) und
  - L> der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. d UStG).
- 13 Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Zentrale Bedeutung dürfte dabei dem nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG bestehenden Erfordernis zukommen, dass die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen müssen. Dies wird zu vielfältigen Auslegungsfragen führen, an deren eindeutiger Beantwortung die betroffenen Steuerpflichtigen möglicherweise kein großes Interesse haben.
- 14 Fraglich ist zB, was mit öffentlicher Infrastruktur und dem Erhalt dieser Infrastruktur gemeint ist. Zur öffentlichen Infrastruktur dürften auch Behördengebäude gehören. Dem Erhalt dieser Infrastruktur dienen allerdings nicht alle Leistungen, die zur Nutzung dieser Infrastruktur erforderlich oder nützlich sind. So sind zB Reinigungsleistungen – im Gegensatz zu substanzerhaltenden Bauleistungen – nur für die Nutzung der Behördeninfrastruktur erforderlich, nicht aber auch strukturerhaltend.
- 15 Nicht eindeutig ist auch, welche Anforderungen an die Leistungserbringung zur Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffent-

lichen Aufgabe zu stellen sind. Dies setzt jedenfalls eine öffentliche Aufgabe voraus, die Leistender und Leistungsempfänger gleichermaßen zu erfüllen haben. Dies kann zB auf eine Personalgestellung aus dem Standesamt einer Gemeinde für das Standesamt einer anderen Gemeinde zutreffen, wenn beiden Gemeinden die Aufgabe des Personenstandsregisters obliegt. Anders ist es bei sog. Servicegesellschaften. Erbringt zB eine Anstalt des öffentlichen Rechts IT-Dienstleistungen an Gemeinden für die Erfüllung von Hoheitsaufgaben, nehmen die Anstalt und die Gemeinden wohl keine allen Beteiligten obliegende öffentliche Aufgabe wahr.

#### 4. Sonderregelungen nach § 2b Abs. 4 UStG

§ 2b Abs. 4 UStG entspricht weitgehend der schon bisher geltenden 16. Regelung in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG. Ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts iSv § 2 UStG unternehmerisch tätig, bleibt es im Anwendungsbereich von § 2b Abs. 4 UStG beim steuerbaren Unternehmenscharakter auch dann, wenn sie entsprechend § 2b Abs. 1 UStG auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handelt.

Neu ist nur § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG. Danach gilt die juristische Person 17 des öffentlichen Rechts auch dann stets als Unternehmer, wenn sie Tätigkeiten ausübt, die in Anhang I<sup>1</sup> der MwStSystRL genannt sind, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

#### 5. Erstmalige Anwendung

§ 27 Abs. 22 Satz 1 bis 6 UStG sieht eine komplizierte Regelung für die 18. erstmalige Anwendung von § 2b UStG vor:

1 Anhang I zählt die folgenden Tätigkeiten auf:

1. Telekommunikationswesen;
2. Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie;
3. Güterbeförderung;
4. Hafens- und Flughafendienstleistungen;
5. Personenbeförderung;
6. Lieferung von neuen Gegenständen zum Zwecke ihres Verkaufs;
7. Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden;
8. Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter;
9. Lagerhaltung;
10. Tätigkeiten gewerblicher Werbebüros;
11. Tätigkeiten der Reisebüros;
12. Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen;
13. Tätigkeiten der Rundfunk- und Fernsehanstalten sofern sie nicht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. q steuerbefreit sind.

*Wäger*

- *Satz 1*: § 2 Abs. 3 in der am 31.12.2015 geltenden Fassung ist auf Umsätze, die nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2017 ausgeführt werden, weiterhin anzuwenden.
- *Satz 2*: § 2b in der am 1.1.2016 geltenden Fassung ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt werden.
- *Satz 3*: Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann dem Finanzamt gegenüber einmalig erklären, dass sie § 2 Abs. 3 in der am 31.12.2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem 1.1.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet.
- *Satz 4*: Eine Beschränkung der Erklärung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist nicht zulässig.
- *Satz 5*: Die Erklärung ist bis zum 31.12.2016 abzugeben.
- *Satz 6*: Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden.

## 6. Vergleich mit der bisherigen Rechtslage

- 19 Nach Maßgabe der BFH-Rechtsprechung zum alten Recht ändert sich eigentlich nur wenig. Der BFH hat bereits bei § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG zwischen dem Handeln auf öffentlich-rechtlicher und zivilrechtlicher Rechtsgrundlage differenziert.<sup>1</sup>
- 20 Vorbehaltlich der weiteren Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung<sup>2</sup> bleiben juristische Personen des Zivilrechts von der Sonderregelung des § 2b UStG ausgeschlossen. Ebenso ist § 2b UStG nicht anzuwenden, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts auf zivilrechtlicher Grundlage zB vermögensverwaltend durch Miet- oder Gestattungsvertrag tätig ist.<sup>3</sup>
- 21 Zur Anwendung von § 2b UStG kommt es danach erst, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine unternehmerische Tätigkeit iSv § 2 Abs. 1 UStG ausübt, dabei aber auf hoheitlicher Rechtsgrundlage tätig ist. Für diesen Fall greift die durch § 2b UStG angeordnete Nichtbesteuerung (als Nichtunternehmer) ein, wenn es hierdurch nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt.
- 22 In Bezug auf das Bestehen von Wettbewerbsverzerrungen ergibt sich aus § 2b Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 1 UStG nichts, was sich nicht schon auch aus der bisherigen BFH-Rechtsprechung ergeben hätte.

<sup>1</sup> S. oben Rz. 4.

<sup>2</sup> S. unten Rz. 74ff.

<sup>3</sup> BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BFHE 229, 416.

Letztlich neu sind daher nur die Regelungen in § 2b Abs. 2 Nr. 1 und 23  
Abs. 3 Nr. 2 UStG, wobei die zuletzt genannte Vorschrift als unions-  
rechtswidrig anzusehen sein könnte und dann nach allgemeinen  
Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung<sup>1</sup> eng auszulegen wäre.

## II. Steuerbefreiungen

In § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. g wurde das Wort „Betreuungsangebote“ 24  
durch die Wörter „Betreuungs- oder Entlastungsangebote“ ersetzt.

Die Neuregelung ist zum 1.1.2016 in Kraft getreten. 25

## III. Änderungen beim reverse charge nach § 13b

### 1. Bauleistungen

Der nationale Gesetzgeber hat die Definition der bauwerksbezogenen 26  
Leistung in § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG ausgeweitet.

Der Gesetzgeber verwendet nunmehr erstmals den Begriff der Bauleis- 27  
tung, zu dem die bereits bisher genannten Werklieferungen und sons-  
tigen Leistungen gehören. Diese können nunmehr auch im  
Zusammenhang mit Grundstücken stehen.

Zudem definiert der Gesetzgeber diesen Grundstücksbegriff nunmehr 28  
dahingehend, dass als Grundstücke insbesondere auch Sachen, Ausstat-  
tungsgegenstände und Maschinen gelten, die auf Dauer in einem Ge-  
bäude oder Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden kön-  
nen, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Es handelt sich um eine rechtsprechungsüberholende Gesetzeskorrek- 29  
tur, durch die die als unerwünscht empfundenen Folgen des BFH-  
Urteils vom 28.8.2014<sup>2</sup> beseitigt werden sollen. Der BFH ist hier davon  
ausgegangen, dass in ein Bauwerk eingebaute Anlagen nur dann  
Bestandteil des Bauwerks sind, wenn sie für Konstruktion, Bestand,  
Erhaltung oder Benutzbarkeit des Bauwerks von wesentlicher  
Bedeutung sind. Die Anlage muss hierfür eine Funktion für das  
Bauwerk selbst haben. Dient die Anlage demgegenüber eigenen  
Zwecken, indem sie zB durch Stromerzeugung eine Einnahmequelle  
verschaffen soll, ist sie kein Bauwerksbestandteil.

Die Neuregelung ist bereits zum 6.11.2015 in Kraft getreten. 30

<sup>1</sup> BFH v. 20.3.2014 – V R 4/13, BFHE 245, 397.

<sup>2</sup> BFH v. 28.8.2014 – V R 7/14, BStBl. II 2015, 682; s. hierzu auch den Nichtanwen-  
dungserlass durch BMF v. 28.7.2015, BStBl. I 2015, 623.

## 2. Anlage 4-Umsätze

- 31 Die Anlage 4 Nr. 3 zum UStG wird dahingehend geändert, dass sie an Stelle von massiven stranggegossenen, nur vorgewalzten oder vorgeschmiedeten Erzeugnissen nunmehr Eisen oder Stahl; Rohblöcke und andere Rohformen aus Eisen oder Stahl; Halbzeug aus Eisen oder Stahl erfasst.
- 32 Die Neuregelung ist bereits zum 6.11.2015 in Kraft getreten.

## 3. Sonderregelung für die öffentliche Hand

- 33 Die Verpflichtung zum reverse charge besteht nach § 13b Abs. 5 Satz 6 UStG auch bei Leistungsbezügen für den nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers.
- 34 Dies soll nunmehr nicht mehr für die öffentliche Hand gelten. Nach § 13b Abs. 5 Satz 9 UStG schulden juristische Personen des öffentlichen Rechts in den in Abs. 2 Nummer 4, 5 Buchstabe b und Nummer 7 bis 11 genannten Fällen die Steuer nicht, wenn sie die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich beziehen. Ein sachlicher Grund für die Privilegierung der öffentlichen Hand ist nicht so richtig ersichtlich.
- 35 Die Neuregelung ist bereits zum 6.11.2015 in Kraft getreten.

## IV. Steuerentstehung aufgrund Steuerausweis in Rechnung

- 36 § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG wurde dahingehend gefasst, dass es für die Steuerentstehung in den Fällen des § 14c UStG nunmehr auf den Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung ankommt.
- 37 Damit kodifiziert der nationale Gesetzgeber die zuvor von der Rechtsprechung bereits zur alten Rechtslage vertretene Rechtsauffassung.<sup>1</sup>
- 38 Die Neuregelung ist bereits zum 6.11.2015 in Kraft getreten.
- 39–49 frei

---

<sup>1</sup> BFH v. 5.6.2014 – XI R 44/12, BFHE 245, 473; UR 2014, 700. 10

## B. EuGH- und BFH-Rechtsprechung

### I. Steuerbare

#### Umsätze 1.

#### Leistungsaustausch a)

##### Flugbeförderung

Ticketverfall	50
Eine Fluggesellschaft erbringt steuerpflichtige Beförderungsleistungen auf Inlandsflügen. Sie zahlt an das FA keine Umsatzsteuer auf den Verkaufserlös aus ausgegebenen, aber von den Fluggästen nicht benutzten Flugscheinen. <del>Die Flugscheine sind nicht umtauschbar</del> und verfallen, wenn der Fluggast nicht zum Abflug erscheint.	51

*Ausgangslage:* Behält eine Fluggesellschaft das Entgelt für eine angebotene, aber nicht genutzte Flugbeförderung ein, ist der BFH bereits in der Vergangenheit vom Entstehen eines Steueranspruchs ausgegangen. Dabei hatte der BFH allerdings offengelassen, ob die Fluggesellschaft ihre Leistung bereits mit dem Ermöglichen der Flugbeförderung erbracht hat, da sich der Steueranspruch zumindest aus der Vereinnahmung des Flugentgelts ergab. Dieser Steueranspruch entfällt erst mit der Rückzahlung des Entgelts, zu der es aber gerade nicht kommt.<sup>1</sup> 52

*Aktuelle Rechtsprechung (EuGH-Urteil Air France-KLM und Hop!-Brit Air SAS<sup>2</sup>):* Die Fluggesellschaft erbringt ihre Leistungen bereits durch das Ausstellen des Flugscheins, ohne dass dem das Unterbleiben der Inanspruchnahme des Flugscheins entgegensteht. 53

Der EuGH begründet dies damit, dass die Fluggesellschaft für die Erbringung der Beförderungsleistung darauf angewiesen ist, dass der Fluggast am vorgesehenen Abflugtag und -ort erscheint. Die Leistung besteht danach in der bloßen Einräumung des Rechts, die Flugbeförderung in Anspruch zu nehmen. Maßgeblich sei der objektive Charakter des Dienstleistungsbegriffs. Die Annahme einer Entschädigung verwirft der EuGH mit dem Argument, dass der von der Fluggesellschaft einbehaltene Betrag der umsatzsteuerpflichtigen Vergütung entspreche und damit das Leistungsentgelt übersteige. 54

Ergänzend sichert sich der EuGH durch die Überlegung ab, dass auch die Preisvereinnahmung zu einer Entstehung des Steueranspruchs als Anzahlung führe. Für die Bestimmung der Leistungselemente zum Zeit-

1 BFH v. 15.9.2011 – V R 36/09, BStBl. II 2012, 365; UR 2012, 264; UStB 2012, 4.

2 EuGH v. 23.12.2015 – Rs. C-250/14 und C-289/14 – Air France-KLM und Hop!-Brit Air SAS, ECLI:EU:C:2015:841 = UR 2016, 93; EU-UStB 2016, 1.





Entgelt ergibt sich aus der Handelsspanne beim An- und Verkauf der Währungen. Ebenso ist es im Umkehrfall, wenn Bitcoins umgetauscht werden.<sup>1</sup>

## 2. Missbrauch

— Missbrauch —	
Die portugiesische Gesellschaft P stellt der im Inland ansässigen Gesellschaft U unentgeltlich Know-how zum Betrieb einer Website für „interaktive audiovisuelle Dienstleistungen im Erotikbereich“ zur Verfügung. U verpachtet das Know-how durch Lizenzvertrag an die auf Madeira ansässige Gesellschaft M. Das für U zuständige FA erkennt die Lizenzierung nicht an, da ein Rechtsmissbrauch vorliege. Daher seien die durch den Betrieb der Website erbrachten Leistungen im Inland zu versteuern. Die Leistungserbringung im Inland unterliegt einem höheren Steuersatz als auf Madeira.	61

*Ausgangslage:* Der EuGH versagt entsprechend dem Verbot des Rechtsmissbrauchs einer rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Gestaltung, die allein zu dem Zweck erfolgt, einen Steuervorteil zu erlangen, die Anerkennung.<sup>2</sup> Von einer derartigen Fallgestaltung geht der EuGH dann aus, wenn zum einen die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Voraussetzungen der einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts und des zu ihrer Umsetzung ergangenen nationalen Rechts zur Erlangung eines Steuervorteils führen, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aufgrund einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.<sup>3</sup>

*Aktuelle Rechtsprechung (EuGH-Urteil WebMindLicences<sup>4</sup>):* Der EuGH präzisiert, welche Umstände für einen Rechtsmissbrauch sprechen und welche nicht.

Unbedeutend für die Annahme eines Rechtsmissbrauchs ist, dass der Geschäftsführer und alleinige Anteilsinhaber der lizenzgebenden Gesellschaft der Urheber dieses Know-hows war, dass diese Person Einfluss auf und Kontrolle über die Entwicklung und die Nutzung des Know-hows und die Erbringung der auf diesem Know-how beruhenden Dienstleistungen ausübte und dass die Verwaltung der Finanztransaktionen, des Personals und der für die Erbringung der Dienstleistungen

1 Zur Steuerfreiheit dieser Leistung s. unten Rz. 85ff.

2 Vgl. zB EuGH-Urteil Newey v. 20.6.2013 – Rs. C-653/11, EU:C:2013:409.

3 Vgl. zB EuGH-Urteil Halifax v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02, EU:C:2006:121.

4 EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14 – WebMindLicences, ECLI:EU:C:2015:832 = UR 2016, 58; EU-USStB 2016, 4.

erforderlichen technischen Mittel von Subunternehmern erledigt wurde. Ebenso unerheblich sind für sich genommen die Gründe, die die lizenzgebende Gesellschaft dazu bewegt haben, das fragliche Know-how an die in dem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft zu verpachten anstatt es selbst zu nutzen.

- 65 Stattdessen ist für den EuGH maßgeblich, ob eine rein künstliche Gestaltung vorliegt, durch die verschleiert wurde, dass die betreffende Dienstleistung tatsächlich nicht von der lizenznehmenden Gesellschaft, sondern in Wirklichkeit von der lizenzgebenden Gesellschaft erbracht wurde. Dabei sei zu ermitteln, ob die Errichtung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit oder der festen Niederlassung der lizenznehmenden Gesellschaft nicht den Tatsachen entsprach oder ob diese Gesellschaft für die Ausübung der fraglichen wirtschaftlichen Tätigkeit keine geeignete Struktur in Form von Geschäftsräumen, Personal und technischen Mitteln aufwies oder ob sie diese wirtschaftliche Tätigkeit nicht in eigenem Namen und auf eigene Rechnung, in Eigenverantwortung und auf eigenes Risiko ausübte.
- 66 Ist danach eine missbräuchliche Praxis zu bejahen, die dazu geführt hat, dass als Dienstleistungsort ein anderer Mitgliedstaat bestimmt wurde als der, der ohne diese missbräuchliche Praxis bestimmt worden wäre, steht die Steuerentrichtung in dem anderen Staat einer Nacherhebung der Steuer im Mitgliedstaat der tatsächlichen Leistungserbringung nach dem Urteil des EuGH nicht entgegen. Nach der Zusammenarbeitsverordnung sei die Steuerbehörde eines Mitgliedstaats, die prüft, ob für Leistungen, für die in anderen Mitgliedstaaten bereits Mehrwertsteuer entrichtet worden ist, Mehrwertsteuer verlangt werden kann, aber verpflichtet, an die Steuerbehörden dieser anderen Mitgliedstaaten ein Auskunftersuchen zu richten, wenn ein solches Ersuchen nützlich oder sogar unverzichtbar ist, um festzustellen, dass in dem erstgenannten Mitgliedstaat Mehrwertsteuer verlangt werden kann.
- 67 *Anmerkungen:* Das EuGH-Urteil bringt in der Sache wenig Neues. Bemerkenswert ist die vom EuGH angenommene Verpflichtung, ein Auskunftersuchen an die Finanzverwaltung eines anderen Mitgliedstaats zu richten.

### 3. Geschäftsveräußerung

- 68 Geschäftsveräußerung  
 U1, eine Objektgesellschaft, erwirbt ein mit einem Bürogebäudekomplex bebautes Grundstück in 01, das sie in der Folgezeit erweitert und saniert. Das Grundstück ist der einzige Vermögensgegenstand.  
 (Fortsetzung S. 15)

——— Geschäftsveräußerung (Fortsetzung) ———

stand von U1. Seit Februar 03 vermietet U1 einzelne Einheiten. Ende 03 waren 52 % der Gesamtnutzfläche vermietet.

Im Oktober 05 nimmt U1 Kontakt mit U2, einem potentiellen Erwerber auf. Zu diesem Zeitpunkt ist 80 % der Gesamtfläche vermietet. Die Veräußerung an U2 erfolgt mit notariellem Vertrag vom 16.1.06. Zu diesem Zeitpunkt beläuft sich der Vermietungsstand auf 90 %. Die Mietverhältnisse werden von U2 fortgeführt.

*Ausgangslage:* Die Geschäftsveräußerung setzt eigentlich nur eine Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit durch den Erwerber voraus. Die Lieferung einer vermieteten Immobilie, bei der der Erwerber entsprechend dem Zivilrecht die Vermietung an den Mieter fortsetzt, führt damit fast zwangsläufig zu einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung anstelle einer nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreien Grundstückslieferung. 69

Bei Grundstückslieferungen im Zusammenhang mit einer Bebauung des gelieferten Grundstücks verfährt die BFH-Rechtsprechung gleichwohl eher engherzig und verlangt für die Annahme einer Geschäftsveräußerung eine vom Lieferer bereits nachhaltig ausgeübte Vermietungstätigkeit. Dies führte bislang in sog. Bauträger-Fällen zu einer Verneinung der Geschäftsveräußerung. So hat der BFH eine Geschäftsveräußerung abgelehnt, wenn die bisherige unternehmerische Tätigkeit wie bei einem Bauträger im Wesentlichen darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter (Pächter) für die einzelnen Einheiten zu finden, um es im Anschluss an die Fertigstellung aufgrund bereits erfolgter Vermietung ertragssteigernd zu veräußern. 70

*Aktuelle Rechtsprechung (BFH v. 12.8.2015<sup>1</sup>):* In Abgrenzung zur bisherigen Rechtsprechung liegt eine Geschäftsveräußerung auch dann vor, wenn der Unternehmer einen Bürogebäudekomplex liefert, der schon seit zwei bis drei Jahren zu 90 % langfristig vermietet war. Von der vom BFH geforderten nachhaltigen Vermietungstätigkeit des Lieferers ist dann auszugehen. 71

*Anmerkungen:* Dem BFH ist zuzustimmen. Das Kriterium der bereits beim Lieferer nachhaltig erfolgten Vermietung, für das sich in der EuGH-Rechtsprechung zumindest keine ausdrückliche Grundlage findet, sollte nicht überinterpretiert werden. Ausreichend kann auch eine Vermietung von weniger als zwei Jahren sein. 72

<sup>1</sup> BFH v. 12.8.2015 – XI R 16/14, UR 2016, 98; UStB 2016, 35.