

Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht

Schriftleitung:
Ministerialdirigent Jörg Kraeusel, Berlin

Kooperationspartner:
Peters, Schönberger & Partner GbR
Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

Ständige Mitarbeiter: RA FASr StB Dr. Stefan Behrens; RAin Hildegard Billig; Ass.jur. Raymond Halaczinsky; StB Kurt Heine; Diplom-Finanzwirt Ferdinand Huschens; Ri BFH Dr. Roland Jüptner; RA/StB/FASr Dr. Eberhard Kalbfleisch; RA StB Ralph Korf; Diplom-Finanzwirtin Julia Schanko; Prof. Dr. Alexander Neeser; RA Rainer Schmitt; RA Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche; RAin StBin Ulrike Slotty-Harms; Diplom-Finanzwirt Wolfgang Tausch; Prof. Dr. Hermann-Josef Tehler; VizePrä. BFH a.D. Dr. Wilfried Wagner; Diplom-Finanzwirt M. A. Tilo Welz

Nr. 9 / 2010

96. Jahrgang

Seite 257

UVR-Aktuell

Umsatzsteuer

Bearbeiter: Diplom-Finanzwirt Wolfgang Tausch,
Düsseldorf [wt]

Bearbeiter: Ministerialdirigent Jörg Kraeusel, Berlin
[jk]

Gesetzgebung Europäische Union

Vorschlag für eine RL des Rates zur Änderung der RL 2009/9/EG zur Regelung der Erstattung der MWSt an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige

EU-Kommission v. 15. 7. 2010, http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_de.htm.

MwStSystRL Art. 170; RL 2008/9/EG.

Die EU-Kommission hat einen RL-Vorschlag vorgelegt, in dem sie vorschlägt, die Frist für die Beantragung von Vorsteuervergütungen zugunsten von Unternehmen, die nicht im Land des Leistungsbezugs, sondern in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig sind, für 2009 um ein halbes Jahr zu verlängern.

Zur Begründung weist die EU-Kommission darauf hin, dass einige Mitgliedstaaten das neue Vorsteuer-Vergütungsverfahren, das erst am 1. 1. 2010 in Kraft getreten war, nur unzureichend umgesetzt haben. Die Fristverlängerung soll es den Mitgliedstaaten erlauben, die technischen Voraussetzungen zu schaffen und sie soll es außerdem den Unternehmen ermöglichen, mehr Zeit für ihren Antrag auf Vorsteuervergütung zu erhalten.

Gleichzeitig schlägt die EU-Kommission vor, die einzelstaatlichen Web-basierten Portale für die Kommunikation mit den Unternehmen so zu harmonisieren, dass sie für die Unternehmer leichter zugänglich sind und dass diese auch besser mit den Web-basierten Portalen umgehen können.

Außerdem schlägt die EU-Kommission vor, sie zu ermächtigen, die technischen Bestimmungen zu erlassen, die erforderlich sind, damit eine solche gesamteuropäische Regelung in allen EU-Mitgliedstaaten ordnungsgemäß funktioniert.

Hinweis: Die RL 2008/9/EG regelt die Vergütung der Vorsteuern an Unternehmer, die die zugrunde liegenden Leistungen in einem EU-Mitgliedstaat bezogen haben, in dem sie nicht ansässig sind. Mit der RL wurde ein elektronisches System eingeführt, bei dem der Unternehmer seinen Vergütungsantrag über ein Web-basiertes Portal des Mitgliedstaats stellt, in dem er ansässig ist.

Die Mitgliedstaaten hätten ihre Web-basierten Portale am 1. 1. 2010 nicht nur online schalten müssen, sondern auch so, dass das Vergütungsverfahren funktioniert. Dies war aber offensichtlich nicht der Fall, wie die EU-Kommission mitteilt. Einige Mitgliedstaaten richteten ihr Web-basiertes Portal zu spät ein, andere hatten technische Probleme bei der Inbetriebnahme. Deshalb konnten die Unternehmer ihre Vergütungsanträge nicht oder nicht mit Erfolg stellen.

Wegen dieser Verzögerungen und um das Recht der Unternehmer auf die ihnen zustehende Vorsteuervergütung zu schützen, soll die Frist für die Beantragung von Vorsteuervergütungen für Ausgaben des Jahres 2009 von September 2010 bis März 2011 verlängert werden.

Literatur: *Atanasova/Maunz*, Das neue Vorsteuervergütungsverfahren, DStR 2009, 1185; *Langer*, Neues Vorsteuervergütungsverfahren ab 2010, DB 2009, 647; *von Streit*, Vorsteuervergütungsverfahren (Teil I und Teil II)-Ein Überblick über den derzeitigen Stand ausgewählter Fragestellungen in der Rechtsprechung und in Verwaltungsanweisungen, UStB 2009, 64, 94. [jk]

Gesetzgebung Deutschland

Zeitplan für die Kommission zur Überprüfung der ermäßigten USt-Sätze

Parlamentarischer Staatssekretär Hartmut Koschyk v. 2. 6. 2010, o. Az., BT-Drucks. 17/1918, 12.

UStG § 12 Abs. 2 UStG.

Auf die Frage eines Abgeordneten des Deutschen Bundestages, wie der Zeitplan der Bundesregierung für die Einberufung und die Arbeit der Kommission aussieht, die sich laut Koalitionsvertrag mit dem Katalog der ermäßigten Mehrwertsteuersätze beschäftigen wird, und wie sich diese Kommission zusammensetzt, antwortete der Parlamentarische Staatssekretär im BMF Koschyk, dass in die Arbeit dieser Kommission ein Gutachten einfließen soll, das auf Veranlassung aller Fraktionen im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vom BMF in Auftrag gegeben worden war. Das Gutachten befasst sich mit einer Analyse und Bewertung der Strukturen von Mehrwertsteuer-Regelungen und ermäßigten Mehrwertsteuersätzen unter wirtschafts-, finanz- und steuerpolitischen Gesichtspunkten.

Hinweis: Wie der Staatssekretär weiter ausführt, werde über das Format und die weitere Terminplanung der Kommission nach Vorlage des Gutachtens entschieden.

[jk]

Rechtsprechung

Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten

BFH v. 11. 2. 2010, V R 38/08, DStR 2010, 1229 = DB 2010, 1272.

MwStSystRL Art. 66, 67; UStG § 20.

Nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UStG in der in den Jahren 1999 bis 2001 geltenden Fassung konnte das FA auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten berechnet, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 250 000 DM betragen hat oder er von der Buchhaltungsverpflichtung nach § 148 AO befreit ist oder soweit er Umsätze aus einer freiberuflichen Tätigkeit ausführt. Nach § 148 Satz 1 AO können die Finanzbehörden unter bestimmten Voraussetzungen Erleichterungen bei der Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht bewilligen. Nach § 148 AO gilt dies nur noch für gewerbliche Unternehmer sowie für Land- und Forstwirte.

Im Streitfall vermietete und verpachtete die Klägerin, eine GbR, ein Gebäude mit Wohnungen sowie Büro- und Gewerbeeinheiten. Das Finanzamt gestattete der Klägerin die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten für die Jahre 1997 und 1998. Aufgrund des Überschreitens der Umsatzgrenze des § 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG sei diese Art der Steuerberechnung ab 1999 jedoch nicht mehr möglich. Die Klägerin berechnete die Steuer gleichwohl auch in den Jahren 1999 bis 2001 nach vereinnahmten Entgelten.

Im Anschluss an eine Außenprüfung setzte das Finanzamt die Steuer für die Jahre 1999 bis 2001 nach vereinbarten Entgelten gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG fest.

Nach Auffassung des Finanzgerichts sei mit Einführung der Möglichkeit der Bewilligung von Erleichterungen bei der Buchführungspflicht nach § 148 AO die Buchführungspflicht eingeschränkt worden und damit bei § 20 UStG eine Regelungslücke entstanden. Der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers, sämtlichen nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern generell die Möglichkeit zur Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten zu eröffnen, werde durch die Einschränkung der Buchführungspflicht nach § 148 AO nicht mehr Rechnung getragen. Es sei somit kein vernünftiger Grund ersichtlich, einem Vermietungsunternehmer die Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten zu versagen, wenn dies buchführungspflichtigen, aber nach § 148 AO aus Billigkeitsgründen befreiten Unternehmern nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 UStG möglich sei.

Der BFH folgte dem nicht und entschied: Die Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG kommt nicht allgemein aufgrund einer fehlenden Buchführungsverpflichtung in Betracht, sondern nur bei besonderen Härten wie z. B. dem Überschreiten der nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bestehenden Umsatzgrenze aufgrund außergewöhnlicher und einmaliger Geschäftsvorfälle.

Da die Klägerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte, unterlag sie nicht der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 Satz 1 AO und konnte daher auch nicht von dieser gem. § 148 AO befreit werden, sodass auch die Voraussetzungen für eine Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG nicht vorgelegen haben.

Hinweis: Diese Vorschrift des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG setzt seit ihrer zum 1. 1. 1977 in Kraft getretenen Änderung¹⁾ voraus, dass der Unternehmer von der Verpflichtung, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, nach § 148 AO **befreit** ist. Die Klägerin unterlag jedoch nach § 141 Abs. 1 Satz 1 AO gar nicht der Buchführungspflicht.

§ 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG enthält nach Ansicht des BFH – entgegen der Ansicht des Finanzgerichts – keine Regelungslücke, da die Klägerin bereits nach der bei Inkrafttreten der Regelung im Jahre 1967 geltender Rechtslage keine Berechtigung zur Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten hatte. Die mögliche Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten **aufgrund einer zu erteilenden Befreiung** von der Buchführung kam bereits nach dem BFH vom 17. 9. 1987²⁾ nur bei besonderen Härten in Betracht, wie dem Überschreiten der Umsatzgrenze durch außergewöhnliche und einmalige Geschäftsvorfälle. Das Überschreiten der Umsatzgrenze bei der Klägerin beruhte jedoch nicht

1) Vgl. Art. 17 Nr. 9 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung v. 14. 12. 1976, BGBl. I 1976, 3341 = BStBl I 1976, 694.
2) BFH v. 17. 9. 1987, IV R 31/87, BStBl II 1988, 20.

auf einem einmaligen und außergewöhnlichen Geschäftsvorfall.

Eine Regelungslücke sei auch nicht aufgrund der Einschränkung der Buchführungspflicht durch die AO im Jahre 1977 entstanden. Zu einer Änderung ist es hierdurch nur insoweit gekommen, als für alle Unternehmer, die aufgrund einmaliger Geschäftsvorfälle die Umsatzgrenze des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG überschreiten, eine Befreiung nach § 148 AO i. V.m § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG nur noch für gewerbliche Unternehmer sowie für Land- und Forstwirte besteht. Ob für diesen Fall eine Regelungslücke besteht, ließ der BFH ausdrücklich offen, da das Überschreiten der Umsatzgrenze durch die Klägerin nicht auf einem einmaligen Geschäftsvorfall beruhte.

Die Klägerin konnte die Genehmigung der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten auch nicht durch Berufung auf das Gemeinschaftsrecht (Art. 66 MwStSystRL) erreichen. Nach der Rechtsprechung des EuGH hat der Gemeinschaftsgesetzgeber den Mitgliedstaaten einen erheblichen Spielraum einräumen wollen, sodass eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung nicht besteht, bei Überschreiten der Umsatzgrenze des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG auch den nicht buchführungspflichtigen Unternehmern die Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten zu ermöglichen, wenn die Steuerpflicht ihrer Umsätze auf einem Verzicht nach § 9 UStG beruht.³⁾

Literatur: Meyer, Ist-Besteuerung auch für nicht buchführungspflichtige Unternehmer und Freiberuflerkapitalgesellschaften, EFG 2010, 607; Michel/Gerhard, Zeitliche Grenze für einen Wechsel von der Ist- zur Sollbesteuerung, HFR 2009, 518; Ramb, Umsatzsteuerliche Behandlung von nebenberuflich tätigen Fachautoren, StW 2009, 143; Stadie, Sog. Ist-Versteuerung für Freiberufler-GmbH?, UR 2010, 241. [wt]

Keine finanzielle Eingliederung bei mittelbarer Organschaft

BFH v. 22. 4. 2010, V R 9/09, DStR 2010, 1277–1280.

UStG § 2 Abs. 2.

Nach § 2 Abs. 2 UStG setzt das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft voraus, dass eine juristische Person nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers eingegliedert ist. Die finanzielle Eingliederung setzt voraus, dass der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er seinen Willen durch Mehrheitsbeschlüsse durchsetzen kann.

Im Streitfall handelte es sich bei der Klägerin um eine Kommanditgesellschaft (KG), die eine Reihe von entgeltlichen Leistungen an ihre Schwestergesellschaft, eine GmbH, erbrachte. Die GmbH betrieb Alten- und Pflegeheime und führte dabei steuerfreie Leistungen aus, sodass für sie keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestand. An der KG und der GmbH waren drei Gesellschafter zu jeweils 1/3 beteiligt. Die KG ging davon aus, dass zwischen ihr als herrschender Organträger und der GmbH als beherrschte Organgesellschaft eine sog. Organschaft bestand und stützte dies darauf, dass sie die

GmbH mittelbar über die gemeinsamen Gesellschafter beherrschen könne. Da alle Unternehmensteile einer derartigen Organschaft als einheitliches Unternehmen zu behandeln sind, und Leistungen zwischen diesen Unternehmensteilen nicht der Besteuerung unterliegen, war die KG weiter der Auffassung, dass sie ihre gegenüber der GmbH erbrachten Leistungen nicht zu versteuern habe. Für die GmbH wäre damit das Entstehen nicht-abzugsfähiger Vorsteuerbeträge vermieden worden. Entgegen dem Finanzgericht folgte der BFH dem unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung nicht und entschied: Verfügen mehrere Gesellschafter nur gemeinsam über die Anteilsmehrheit an einer GmbH und einer Personengesellschaft, ist die GmbH nicht finanziell in die Personengesellschaft eingegliedert.

Die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG erforderliche Eingliederung in ein anderes Unternehmen setzt ein Verhältnis der Über- und Unterordnung der beteiligten Gesellschaften voraus.

Dies gilt nicht nur im Verhältnis zwischen mehreren GmbHs als juristischen Personen, sondern gleichermaßen im Verhältnis zwischen GmbH und Personengesellschaft, selbst wenn an diesen Gesellschaften dieselben Gesellschafter beteiligt sind. Denn eine Personengesellschaft, deren Gesellschafter eine Mehrheitsbeteiligung an der GmbH halten, verfügt gegenüber dieser GmbH über keine größeren Einwirkungsmöglichkeiten als sie zwischen zwei Schwester-GmbHs bestehen. Einwirkungsmöglichkeiten stehen in beiden Fällen gleichermaßen nur den unmittelbar beteiligten Gesellschaftern zu.

Die bisherige Bejahung einer finanziellen Eingliederung aufgrund einer Beteiligung mehrerer Gesellschafter trägt auch nicht dem rechtlichen Charakter der finanziellen Eingliederung Rechnung. Bei einer bloßen Beteiligung mehrerer Gesellschafter an zwei Schwestergesellschaften ist nämlich nicht rechtssicher bestimmbar, ob und unter welchen Voraussetzungen der Beteiligungsbesitz einer unter Umständen großen unbestimmten Anzahl von Gesellschaftern zusammengeordnet werden kann, um eine finanzielle Eingliederung der einen in die andere Schwestergesellschaft zu begründen. Die bloße Anteilsmehrheit mehrerer Gesellschafter an zwei Schwestergesellschaften reicht hierfür nicht aus, da diese Gesellschafter die ihnen zustehenden Stimmrechte nicht einheitlich ausüben müssen. Auch nur familiäre Beziehungen zwischen mehreren Gesellschaftern sind kein hinreichendes Indiz für eine Zusammenfassung des ihnen zustehenden Beteiligungsbesitzes. Im Übrigen ist auch nicht rechtssicher bestimmbar, unter welchen Voraussetzungen mehrere Gesellschafter gleichgerichtete oder widerstreitende Interessen verfolgen.

Infolgedessen hält der BFH an seiner bisherigen Rechtsprechung zur finanziellen Eingliederung für den Fall, dass nur mehreren Gesellschaftern gemeinsam eine Mehrheitsbeteiligung an GmbH und Personengesellschaft zusteht, nicht mehr fest.

Offen gelassen hat der BFH allerdings, ob an der bisherigen Rechtsprechung festzuhalten ist, wenn zwi-

3) BFH v. 26. 10. 1995 C-144/94, Italittica S.P.A., Slg. 1995, I-3653 = HFR 1996, 100 Rz. 15.

schen zwei Schwestergesellschaften z.B. ein Beherrschungsvertrag besteht oder zu Gunsten einer Schwestergesellschaft Stimmbindungsverträge vorliegen. Offen bleibt auch, ob eine Organschaft vorliegt, wenn nur ein Gesellschafter über eine Anteilsmehrheit an GmbH und Personengesellschaft verfügt und zugleich als Gesellschafter für die Personengesellschaft und als Geschäftsführer der GmbH für beide Gesellschaften geschäftsführungsbefugt ist.⁴⁾ In diesem Fall erscheint es dem BFH allerdings fraglich, welche der beiden Schwestergesellschaften als herrschende und welche als abhängige Gesellschaft anzusehen ist.

Hinweis: Nach dem BFH vom 17. 4. 1969⁵⁾ konnte eine GmbH als juristische Person in das Unternehmen eines Organträgers finanziell eingegliedert sein, wenn sich sämtliche Anteile an der GmbH und dem Organträger in einer Hand befanden.

Der BFH hat diese Rechtsprechung später für die finanzielle Eingliederung zwischen zwei GmbHs über einen gemeinsamen Gesellschafter aufgegeben und dies insbesondere mit dem bei einer nur mittelbaren Beteiligung fehlenden Über- und Unterordnungsverhältnis begründet. Keine der beiden Gesellschaften sei in das Gefüge des anderen Unternehmens eingeordnet.⁶⁾

Der BFH hielt aber an der finanziellen Eingliederung zwischen der GmbH als Organgesellschaft und der Personengesellschaft als Organträger fest, wenn die Mehrheit der Anteile an der GmbH von den Gesellschaftern einer Personengesellschaft gehalten wurde, sodass in beiden Gesellschaften dieselben Gesellschafter zusammen über die Mehrheit der Anteile oder Stimmrechte verfügten.⁷⁾

Diese Rechtsprechung beruhte u. a. auf der ertragsteuerrechtlichen Überlegung, dass es sich bei der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft für die Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft um Sonderbetriebsvermögen handele.

Mit o.a. Urteil hat der BFH seine diesbezügliche Rechtsprechung geändert.

Literatur: *Feldgen*, Die umsatzsteuerliche Organschaft im Konzern, BB 2010, 285; *Küffner*, Umsatzsteuerfalle Organschaft, StC 2/2010, 23; *Leonard*, Taugt die Organschaft noch als Gestaltungsinstrument bei steuerfreien Umsätzen?, DStR 2010, 721; *Loose*, Auswirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf das Organschaftsverhältnis, EFG 2010, 557; *de Weerth*, Umsatzsteuerliche Organschaft und Insolvenz, DStR 2010, 590. [wt]

4) So der BFH v. 20. 1. 1999, XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136.

5) BFH v. 17. 4. 1969, V R 123/68, BFHE 95, 558 = BStBl II 1969, 505, 2a.

6) BFH v. 18. 12. 1996, XI R 25/94, BFHE 182, 392 = BStBl II 1997, 441, II.1.

7) BFH v. 20. 1. 1999, XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136 II.2.; v. 16. 8. 2001, V R 34/01, BFH/NV 2002, 223, II.2.

Verwaltung**USt-Befreiung nach § 4 Nr. 14 UStG für Leistungen der speziellen ambulanten Palliativversorgung (SAPV) i.S.v. § 37b SGB V**

OFD Frankfurt a.M. v. 25. 3. 2010, S 7170 A – 83 – St 112, StEd 2010, 395, LEXinform-Dok.-Nr. 5232697; StEd-Abruf-Nr. 657/2010.

UStG § 4 Nr. 14.

Nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG sind Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich Hospizleistungen steuerfrei, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden, oder alternativ nach Satz 2 Doppelbuchst. gg von Hospizen, mit denen Verträge nach § 39a Abs. 1 SGB V geschlossen wurden. Stationäre Hospizleistungen sind somit in ihrer Gesamtheit von der Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG erfasst; eine getrennte Beurteilung der einzelnen Leistungsbestandteile wie z.B. Pflege, Betreuung oder ärztliche Versorgung erfolgt insoweit nicht.

Nach einer Mitteilung des BMG sind Leistungen der spezialisierten ambulanten Palliativversorgung nach § 37b SGB V und die ambulanten Hospizleistungen nach § 39a Abs. 2 SGB V in ihrer Zielsetzung vergleichbar. Da nach dem BMF-Schreiben vom 26. 6. 2009⁸⁾ Hospizleistungen – wenn sie ambulant von Krankenschwestern oder vergleichbarem medizinischem Fachpersonal erbracht werden – nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei sind, gilt dies auch für die Leistungen der spezialisierten ambulanten Palliativversorgung nach § 37b SGB V. Voraussetzung ist, dass diese Leistungen unter der fachlichen Verantwortung von Ärzten, Krankenschwestern oder anderen vergleichbar qualifizierten medizinischen Fachkräften erbracht werden.

Die Koordinierungsleistungen eines Palliativ-Care-Teams stellen unselbständige Nebenleistungen zur Heilbehandlungsleistung dar.

Hinweis: Patienten mit einer nicht heilbaren, fortschreitenden und weit fortgeschrittenen Erkrankung bei einer zugleich begrenzten Lebenserwartung werden oftmals besonders aufwändig ambulant versorgt (= spezialisierte ambulante Palliativversorgung). Während bei den ambulanten Hospizleistungen nach § 39a Abs. 2 SGB V die Sterbebegleitung im Vordergrund stehen, haben die Leistungen der spezialisierten ambulanten Palliativversorgung nach § 37b SGB V ihren Schwerpunkt im medizinischen und pflegerischen Bereich. Die Möglichkeit der Leistungserbringung ggf. auch in stationären Hospizen oder stationären Pflegeeinrichtungen ändert jedoch nichts daran, dass es sich um ambulante Leistungen handelt.

Die OFD weist darauf hin, dass es nicht zu den Aufgaben der Finanzämter gehört, die Zuverlässigkeit von steuerlich geführten Personen oder ihre tatsächliche Unternehmereigenschaft zu bescheinigen. Es ist vielmehr Sache des leistenden Unternehmers, seinen Leistungsempfängern die Unternehmereigenschaft in jeweils geeigneter Weise zu belegen.

Im Bereich der Umsatzsteuer sind Bescheinigungen nur in den nachfolgenden Fällen auszustellen:

- zur Vorlage beim BZSt zur beschleunigten Zuteilung einer USt-IdNr. i.R.d. Neuaufnahme (§ 27a UStG),
- zur Vorlage bei zentralen Erstattungsstellen im Vorsteuer-Vergütungsverfahren in anderen Staaten (§ 18 Abs. 9 UStG)⁹⁾ und
- zur Vorlage beim Auftraggeber einer Leistung zum Nachweis der Ansässigkeit im Inland (§ 13b Abs. 7 Satz 4 UStG).¹⁰⁾

Hinweis: Ein Unternehmer, der sich um die Klärung der Unternehmereigenschaft des Leistenden bemüht, handelt in Wahrnehmung eigener Obliegenheiten und nicht in Erfüllung steuerlicher Pflichten.¹¹⁾ Der den Vorsteuerabzug beanspruchende Unternehmer trägt nach ständiger Rechtsprechung des BFH die objektive Beweislast für das Vorhandensein der den Anspruch begründenden Tatsachen, also auch für die Unternehmereigenschaft des Leistenden. Steht fest, dass der Rechnungsaussteller bzw. Gutschriftenempfänger kein Unternehmer ist, entfällt der Vorsteuerabzug. Ein Schutz des guten Glaubens daran, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind, sieht das UStG nicht vor; allerdings sind u. U. Billigkeitsmaßnahmen möglich.¹²⁾

[jk]

Vordruckmuster für den Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer) im Vorsteuer-Vergütungsverfahren

BMF v. 14. 5. 2010, IV D 3 – S 7359/10/10002 (2010/0367256), BStBl I 2010, 517.

UStG § 18 Abs. 9.

Unternehmern, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind und die für die Vergütung von Vorsteuerbeträgen in einem Drittstaat eine Bestätigung ihrer Unternehmereigenschaft benötigen, stellt das zuständige Finanzamt eine Bescheinigung aus (vgl. Rz. 31 des BMF-Schreibens vom 3. 12. 2009).¹³⁾ Für diese Bescheinigung durch die Finanzämter ist der Vordruck USt 1 TN (Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer)) anzuwenden. Er er-

[jk]

Finanzämter dürfen Unternehmerbescheinigung nur in bestimmten Fällen ausstellen

OFD Magdeburg v. 3. 5. 2010, S 7359 – 29 – St 242, DStR 2010, 1338.

UStG § 2 Abs. 1, § 18 Abs. 9, § 27a.

- 8) BMF v. 26. 6. 2009, IV B 9 – S 7170/08/10009 (2009/0404615), BStBl 2009 I, 756, Rz. 58.
- 9) Vgl. hierzu BMF v. 14. 5. 2010, IV D 3 – S 7359/10/10002 (2010/0367256), BStBl I 2010, 517.
- 10) Vgl. hierzu BMF v. 21. 7. 2010, IV D 3 – S 7279/10/10002, DStR 2010, 1525.
- 11) Vgl. BFH v. 24. 4. 1986, V R 110/76, BFH/NV 1987, 745.
- 12) BFH v. 8. 7. 2009, XI R 51/07, n.v., HFR 2010, 399 = BFH/NV 2010, 257.
- 13) BMF v. 3. 12. 2009, IV B 9 – S 7359/09/10001 (2009/0796941), BStBl I 2010, 1520.

setzt den mit BMF-Schreiben vom 11. 1. 1999¹⁴⁾ bekannt gegebenen Vordruck USt 1 TN.

Hinweis: Der neue Vordruck war erforderlich geworden, weil das Vorsteuer-Vergütungsverfahren ab 1. 1. 2010 neu geregelt wurde. Danach benötigt der Unternehmer für die Vergütung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Mitgliedstaat für den Nachweis, dass er als Unternehmer unter einer Steuernummer eingetragen ist, keine Bescheinigung des zuständigen Finanzamts mehr. Unternehmern, die die Vergütung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Mitgliedstaat beantragen möchten, wird daher keine Bescheinigung mehr erteilt. Aus diesem Grund wurde die Bescheinigung auf die Fälle der Vergütung von Vorsteuerbeträgen in einem Drittstaat beschränkt.

Die Bescheinigung darf nur Unternehmern erteilt werden, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Sie darf nicht erteilt werden, wenn der Unternehmer nur steuerfreie Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug ausschließen, oder die Besteuerung nach § 19 Abs. 1 oder § 24 Abs. 1 UStG anwendet.

Literatur: *Atanasova/Maunz*, Das neue Vorsteuervergütungsverfahren, DStR 2009, 1185; *Langer*, Neues Vorsteuervergütungsverfahren ab 2010, DB 2009, 647; *von Streit*, Vorsteuervergütungsverfahren (Teil I), Ein Überblick über den derzeitigen Stand ausgewählter Fragestellungen in der Rechtsprechung und in Verwaltungsanweisungen, UStB 2009, 64. [jk]

Ort der Leistung von Restaurationsumsätzen im Zusammenhang mit Reiseleistungen ab 2010

OFD Niedersachsen v. 27. 5. 2010, S 7117 – 38 – St 171, DB 2010, 1561.

UStG § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b, § 3e, § 25.

Nimmt ein Reiseveranstalter Restaurationsleistungen eines Dritten als Vorleistungen in Anspruch, wird die Vorleistung dort bewirkt, wo der Dritte die Restaurationsleistung tatsächlich erbringt (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG). Erbringt der Dritte die Restaurationsleistung an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, wird die Vorleistung am Abgangsort des Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet (§ 3e UStG) bewirkt. Die unter § 25 UStG fallende Reiseleistung des Reiseveranstalters ist steuerpflichtig, wenn der Dritte die Restaurationsleistung im Gemeinschaftsgebiet bewirkt und steuerfrei, wenn der Dritte die Restaurationsleistung im Drittlandsgebiet bewirkt.

Bewirtschaftet der Reiseveranstalter das Zielgebiets-hotel selbst, sind die Restaurationsleistungen Eigenleistungen, die nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu besteuern sind. Leistungsort ist das Zielgebiets-hotel (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG).

Verkauft der Reiseveranstalter die zu einer Pauschalreise gebündelten Reiseleistungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen (insbesondere bei Ketengeschäften und Incentive-Reisen), unterliegen diese Umsätze nicht der Margenbesteuerung nach

§ 25 Abs. 1 Satz 1 UStG, sondern den allgemeinen Vorschriften des UStG. Der Ort der in dem Reisepaket enthaltenen Restaurationsleistungen ist der Ort, an dem der Hotelier die Restaurationsleistung tatsächlich erbringt (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG).

Hinweis: Die OFD geht davon aus, dass es sich bei Restaurationsleistungen um eigenständige Hauptleistungen handelt. Dabei stützt sich die OFD auf ein BMF-Schreiben vom 4. 5. 2010;¹⁵⁾ Im Gegensatz hierzu hatte der BFH mit Urteil vom 15. 1. 2009¹⁶⁾ entschieden, dass es sich bei Restaurationsleistungen in Hotels oder Pensionen um Nebenleistungen zur Übernachtungsleistung handelt. Diese Nebenleistungen teilen das Schicksal der Hauptleistung, auch was den Ort der Leistung betrifft. Dieses BFH-Urteil wird von der Verwaltung über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewendet.

Allerdings spielt es ab 1. 1. 2010 hinsichtlich der Bestimmung des Ortes der Leistung keine Rolle mehr, ob es sich bei der Restaurationsleistung um eine Haupt- oder eine Nebenleistung zur Übernachtung handelt, weil in beiden Fällen der Ort der Leistung (Ort der Belegenheit des Hotels und Ort des Verzehr) identisch sein dürfte.

[jk]

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG; Einführung eines neuen Vordrucks zur Bescheinigung über die Ansässigkeit im Inland

BMF v. 21. 7. 2010, IV D 3 – S 7279/10/10002, DStR 2010, 1525.

UStG § 13b Abs. 7 Satz 4.

Das BMF hat für die Unternehmer-Bescheinigung nach § 13b Abs. 7 Satz 4 UStG den Vordruck USt 1 TS-Bescheinigung über die Ansässigkeit im Inland vorgelegt. Es ersetzt den mit BMF-Schreiben vom 12. 4. 2005¹⁷⁾ eingeführten Vordruck.

Die Gültigkeitsdauer der Bescheinigung ist auf ein Jahr zu beschränken. Ist nicht auszuschließen, dass der leistende Unternehmer nur für eine kürzere Dauer als ein Jahr im Inland ansässig bleibt, hat das Finanzamt die Gültigkeit der Bescheinigung entsprechend zu befristen.

Hinweis: Die Bescheinigung für die Ansässigkeit im Inland wird dann benötigt, wenn es für den Leistungsempfänger nach den Umständen des Einzelfalls ungewiss ist, ob der leistende Unternehmer im Zeitpunkt der Leistungserbringung im Inland ansässig ist (z. B. weil die Ansässigkeit in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht unklar ist oder die Angaben des leistenden Unternehmers zu Zweifeln Anlass geben); nach § 13b Abs. 7 Satz 4 UStG schuldet der Leistungsempfänger die Steuer nur dann nicht, wenn ihm der leistende Unternehmer durch eine Bescheinigung des nach den abgabenrechtlichen Vor-

14) BMF v. 11. 1. 1999, IV D 2 – S 7350 – 5/98, BStBl I 1999, 192.

15) BMF v. 4. 5. 2010, IV D 3 – S 7100/08/10011:009 (2010/0323351), BStBl I 2010, 490.

16) BFH v. 15. 1. 2009, V R 9/06, BStBl II 2010, 433.

17) BMF v. 12. 4. 2005, IV A 6 – S 7279 - 84/05, BStBl I 2005, 629.

schriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständigen Finanzamts nachweist, dass er kein im Ausland ansässiger Unternehmer i. S. d. § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG ist. Die Bescheinigung hat der leistende Unternehmer bei dem für ihn zuständigen Finanzamt zu beantragen. Soweit erforderlich, hat er hierbei in geeigneter Weise darzulegen, dass er im Inland ansässig ist.

Ein weiterer wichtiger Anwendungsfall ist dann gegeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte hat. Mit Wirkung vom 1. 1. 2010 bzw. 1. 7. 2010 wurde die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) erweitert und an unionsrechtliche Vorgaben angepasst. Danach gilt der Unternehmer, der im Inland eine Betriebsstätte hat und einen Umsatz nach § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 5 UStG ausführt, nach § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG hinsichtlich dieses Umsatzes als im Ausland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig, wenn der Umsatz **nicht** von der Betriebsstätte ausgeführt wird. Dementsprechend schuldet der Leistungsempfänger die USt für sonstige Leistungen i. S. d. § 13b Abs. 1 UStG, für Werklieferungen und sonstige Leistungen i. S. d. § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG und für Lieferungen i. S. d. § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG in den Fällen des Vorhandenseins einer Betriebsstätte im Inland im umsatzsteuerlichen Sinne¹⁸⁾ nur dann nicht, wenn der Umsatz von dieser Betriebsstätte ausgeführt wird, wie das BMF im vorliegenden Schreiben ausführt.

Literatur: *Becker/Müller-Lee*, Mehrwertsteuer-Paket: Klärungsbedarf nach dem BMF-Schreiben vom 4. 9. 2009, UStB 2009, 320; *Robisch/Merkel*, Begriff des im Ausland ansässigen Unternehmers gem. § 13b Abs. 4 UStG, UR 2010, 50; *Weber*, Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, UVR 2010, 139. [jk]

Grunderwerbsteuer

Bearbeiter: Ministerialrat Raymond Halaczinsky, Bonn [rh]

Gesetzgebung

Vorgesehene Änderungen im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 zur GrESt

Bundesregierung v. 28. 5. 2010, BR-Drucks. 318/10, BT-Drucks. 17/2249.

GrESt § 3 Nr. 3, 4, 5a (neu), 6 und 7.

Art. 29 des Gesetzentwurfs:

Grundstückserwerbe unter eingetragenen **Lebenspartner** sollen Grundstückserwerben unter Ehegatten gleichgestellt werden, die Befreiungen in § 3 Nr. 3, 4 5a (neu), 6 und 7 GrEStG sollen entsprechend erweitert werden.

Die Befreiungen für Grundstückserwerbe **adopterter Kinder** von ihren leiblichen Eltern soll trotz zivilrechtlichem Erlöschen des Verwandtschaftsverhältnisses gewährt werden (§ 3 Nr. 6 GrEStG unter Bezug auf § 15 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Nicht enthalten ist eine **Änderung** der umstrittenen – möglicherweise für GrESt-Zwecke verfassungswidrigen – **Grundstücksbewertung** nach §§ 138 ff. BewG für Fälle des § 8 Abs. 2 GrEStG; d. h. es bleibt vorerst bei der vorläufigen Festsetzung der Grunderwerbsteuer.

Hinweis: Über den weiteren Gesetzesverlauf wird unter Aktuelles berichtet.

Literatur: *Nacke*, Das Jahressteuergesetz 2010, DB 2010, 1142; *Weber/Schwind*, Gestaltungsüberlegungen zur Beeinflussung der Mindestlohnsumme bei Konzernstrukturen, ZEV 2010, 351. [rh]

Rechtsprechung

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG – Teilweise Rückgängigmachung eines Kaufvertrages – Aufschiebende Bedingung – Keine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO

FG Sachsen v. 10. 6. 2010, 8 K 1441/08, www.juris.de.

GrEStG § 16 Abs. 1 Nr. 1.

Der Kläger erwarb 2007 die Flurstücke A), B), C), D), E) und F) der Gemarkung D-P von W.J. sowie weitere im räumlichen Zusammenhang gelegene Flurstücke von Wg. und von J.J. Mit Bescheid vom 30. 4. 2007 übte die Landeshauptstadt D. gestützt auf das Sächsische Waldgesetz und teilweise zusätzlich auf das Sächsische Wassergesetz ein Vorkaufsrecht hinsichtlich der vom Kläger von Wg. und J.J. erworbenen Flurstücke bzw. hinsichtlich einzelner Teilflächen dieser Flurstücke aus. Mit notariellem Vertrag vom 7. 4. 2008, wurde der **Kaufvertrag** vom 30. 1. 2007 dahingehend **geändert**, dass **die Flurstücke B), D) und F) nicht mehr Vertragsgegenstand** sind. Der Kaufpreis änderte sich hierdurch nicht. Nach weiteren Ereignissen hat das Finanzamt einen geänderten Grunderwerbsteuerbescheid erlassen, in dem die Grunderwerbsteuer **nur noch für die von W.J. erworbenen Flurstücke A), B), C), D), E) und F)** festgesetzt worden ist. Der Kläger begehrte nun die Aufhebung dieses Bescheids gem. § 16 Abs. 1 GrEStG, weil durch die Vertragsänderung von 2007 die Flurstücke B), D) und F) nicht mehr Vertragsgegenstand waren. Dies lehnte das Finanzamt ab, das FG bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Wird ein Kaufvertrag mit einer Änderungsvereinbarung insoweit rückgängig gemacht, als bestimmte Flurstücke nicht mehr Kaufgegenstand sind, **ohne dass sich dadurch der Kaufpreis** und damit die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ändern, führt diese teilweise **Rückgängigmachung des Kaufvertrages im Ergebnis** nicht zu einer Änderung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Soweit die Vertragsbeteiligten nachträglich die Fälligkeitvoraussetzungen zur aufschiebenden Bedingung erheben, liegt keine Rückgängigmachung i. S. v. § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG vor. Die bereits entstandene Grunderwerbsteuer bleibt bestehen.

18) Vgl. BMF v. 4. 9. 2009, IV B 9 – S 7117/08/10001 (2009/0580334), BStBl I 2009, 1005, Rz. 4.

Hinweis: Eine nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG begünstigte Rückgängigmachung liegt nach der Rechtsprechung nur vor, soweit die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen werden, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt.

Literatur: *Behrens/Schmitt*, Rückgängigmachung des Grundstückskaufvertrags nach § 16 GrEStG bei zeitnahe erneutem Verkauf an einen Dritten, UVR 2008, 370; *Bomhard/Vosswinkel*, Rückabwicklung von Grundstückskaufverträgen, ZfIR 2009, 529; *Heine*, Die grunderwerbsteuerliche Rückabwicklung von Erwerbsvorgängen nach § 16 GrEStG, UVR 1998, 220; *List*, Rückgängigmachung eines Grundstückserwerbs in den Fällen des § 16 Abs. 1 GrEStG unter zivilrechtlichen Aspekten, DStR 2000, 1161; *Wohltmann*, Verfahrensrechtliche Probleme bei Rückabwicklungen nach § 16 GrEStG, UVR 2008, 344. [rh]

Verwaltung

Anwendung von § 3 Nr. 2 GrEStG bei Vorgängen i. S. d. § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG sowie § 5, § 6 GrEStG

OFD Rheinland v. 8. 7. 2010, S 4505–1001-St 235, www.juris.de.

GrEStG § 3 Nr. 2.

Mit der Verfügung werden die Finanzämter über den derzeitigen Anwendungsbereich des § 3 Nr. 2 GrEStG bei Anwendung der Tatbestände des § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG informiert.

Hinweis: Die bisher ergangenen und im BStBl veröffentlichten neueren BFH-Urteile zur Anwendung des § 3 Nr. 2 GrEStG bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen i. S. d. § 1 Abs. 2a und Abs. 3 sowie § 5, § 6 GrEStG weichen von der bisherigen Verwaltungsauffassung ab. Aus diesem Grunde sind hierzu teilweise bereits Erlasse ergangen, die die Verwaltungsauffassung entsprechend anpassen. In der Verfügung wird der gegenwärtige Rechtsstand zusammengefasst. Danach bleibt die **Anwendung des § 3 Nr. 2 GrEStG nur** noch für folgende Fallgestaltungen **streitig**:

- Schenkung von Anteilen, die den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 GrEStG an einer Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft erfüllen (dazu ist ein Revisionsverfahren beim BFH, Az. II R 21/10 anhängig. Deshalb ruhen entsprechende Einspruchsverfahren kraft Gesetzes gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO bzw. ruhen weiter).
- Überführung von Grundbesitz auf Personengesellschaften mit schenkweiser Beteiligung von Gesellschaftern ohne eigene Einlageverpflichtung (entsprechende Einspruchsverfahren können mit Zustimmung des Stpfl. unter Hinweis auf das vorgenannte Revisionsverfahren zum Ruhen gebracht werden. AdV kann gewährt werden.).

Literatur: *Grewe*, Anteilsübertragung: Bedeutung des § 3 Nr. 2 GrEStG im Rahmen des § 5 Abs. 3 GrEStG, ErbBstg 2010, 29. [rh]

Erbschaftsteuer

Bearbeiter: Ministerialrat Raymond Halaczinsky, Bonn [rh]

Gesetzgebung

Vorgesehene Änderungen im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 zur ErbSt

Bundesregierung v. 28. 5. 2010, BR-Drucks. 318/10, BT-Drucks. 17/2249.

ErbSt § 13b, § 15 – § 17; ErbStDV § 29.

Art. 14 und 27 des Gesetzentwurfs:

Eingetragene Lebenspartner sollen Ehegatten in vollem Umfang gleichgestellt werden (§ 15 – § 17 ErbStG), insb. sollen sie in Stkl I zugeordnet werden und damit an den günstigeren Steuersätzen profitieren können.¹⁹⁾

Die **Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen**, LuF-Vermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 13a, § 13b ErbStG werden modifiziert/**verschärft**. Die Änderungen in § 13b Abs. 3 Nr. 3 ErbStG werden als „Beseitigung eines Redaktionsversehen“ bezeichnet. Sie sind jedoch erst auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer am Tag nach Verkündung des Steuergesetzes 2010 entstehen; damit bleibt noch eine gewisse Zeit zur Ausnützung des bisherigen Rechts. Die Vollverschonung (100 % Freistellung) kann – so auch schon bisher – nur gewährt werden, wenn im zu verschonenden Vermögen nicht mehr als 10 % schädliches Verwaltungsvermögen enthalten ist. Befindet sich im Betriebsvermögen eine **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft/Personengesellschaft** von mehr als 25 %, ist eine derartige Beteiligung nach bisheriger Regelung schädliches Verwaltungsvermögen, wenn im Betriebsvermögen der Beteiligungsgesellschaft mehr als 50 % Verwaltungsvermögen enthalten ist. Nach der „Gesetzeskorrektur“ wird die **Verwaltungsvermögensgrenze auf 10 %** herabgesetzt. **D.h.**, befindet sich im begünstigten Vermögen eine Beteiligung von mehr als 25 % (z.B. an einer GmbH), zählt diese Beteiligung künftig im Fall der Vollverschonung nur zum begünstigten Vermögen, wenn in der Beteiligungsgesellschaft das Verwaltungsvermögen 10 % ihres Gesamtvermögens nicht überschreitet. Die bisherige Regelung des § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG wird dem Abs. 2 als Satz 7 der Vorschrift angefügt. Der bisherige Satz 4 des Abs. 2 wird Satz 6 des Abs. 2. Insgesamt heißt es dann: „Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs; für Grundstücksteile des Verwaltungsvermögens ist der ihnen entsprechende Anteil am gemeinen Wert des Grundstücks anzusetzen. Soweit zum Vermögen der Kapitalgesellschaft Vermögensgegenstände gehören, die nach Ab-

19) Vgl. hierzu auch BVerfG v. 21. 7. 2010, 1 BvR 611/07, 1 BvR 2462/07, www.bverfg.de/entscheidungen: Danach ist die Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der bis zum 31. 12. 2008 geltenden Fassung mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.

satz 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 nicht in das begünstigte Vermögen einzubeziehen sind, ist der Teil des Anteilswerts nicht begünstigt, der dem Verhältnis der Summe der Werte der nicht einzubeziehenden Vermögensgegenstände zum Wert des gesamten Vermögens der Kapitalgesellschaft entspricht.“

In der **Gesetzesbegründung** heißt es dazu erklärend: „Der neue Satz 6 legt fest, wie der Anteil des Verwaltungsvermögens auf der Ebene der Gesellschaft zu ermitteln ist. Dies entspricht der Regelung bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften (vgl. § 13b Absatz 2 Satz 4 ErbStG) und ist damit rechtsformneutral ausgestaltet. Der Regelungsgehalt des neuen Satzes 7 beschränkt sich auf das sog. junge Verwaltungsvermögen der Kapitalgesellschaft i. S. d. § 13b Absatz 2 Satz 3 ErbStG. Ist auf der Eben der Gesellschaft solches Vermögen vorhanden, rechnet der darauf entfallende Anteil an dieser Kapitalgesellschaft – unabhängig von Satz 6 – zum Verwaltungsvermögen.“

Beispiel:

Zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs gehören Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit einer unmittelbaren Beteiligung von 100 %. Der gemeine Wert der Anteile (und des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft, vgl. § 97 Absatz 1b BewG) beträgt 1 Mio. €. Zum Betriebsvermögen gehört Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13 b Absatz 2 Satz 2 ErbStG im Wert von 200 000 € und junges Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Absatz 2 Satz 3 ErbStG von 50 000 €.

Der Wertanteil des gesamten Verwaltungsvermögen am gemeinen Wert der Kapitalgesellschaft beträgt $(200\,000\text{ €} + 50\,000\text{ €}) / 1\,000\,000\text{ €} = 25\%$. Damit zählen zunächst die Anteile an der Kapitalgesellschaft nach § 13b Absatz 2 Satz 3 ErbStG nicht zum Verwaltungsvermögen des Gewerbebetriebs.

Der Wertanteil des jungen Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert der Kapitalgesellschaft beträgt $(50\,000\text{ €}) / 1\,000\,000\text{ €} = 5\%$. Damit zählen die Anteile in Höhe von 5 %, das sind 50 000 €, zum Verwaltungsvermögen des Gewerbebetriebs.“

Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung

Die **ausländischen Sterbefälle** (nach § 34 ErbStG) sollen künftig von den in § 9 ErbStDV genannten deutschen Auslandstellen **an das BZSt** und nicht mehr an das BMF übermittelt werden (Änderung des § 9 ErbStDV).

Hinweis: Über den weiteren Gesetzesverlauf wird unter Aktuelles berichtet.

Literatur: *Nacke*, Das Jahressteuergesetz 2010, DB 2010, 1142; *Weber/Schwind*, Gestaltungsüberlegungen zur Beeinflussung der Mindestlohnsumme bei Konzernstrukturen, ZEV 2010, 351. [rh]

Vorgesehene Änderungen im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 zum BewG

Bundesregierung v. 28. 5. 2010, BR-Drucks. 318/10, BT-Drucks. 17/2249.

BewG § 11, § 151, Anlage 13 und 15.

Art. 13 des Gesetzentwurfs:

Das Bewertungsgesetz enthält einige Änderungen mit Bedeutung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer rückwirkend ab 1. 1. 2009.

Mit einer Änderung des Satz 3 des § 11 Abs. 2 BewG wird der Versuch unternommen, die Allgemeingültigkeit des allgemeinen Teils des BewG (s. § 1 BewG) für die Unternehmensbewertung auf die Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke zu beschränken. D. h. für ertragsteuerliche Zwecke, z. B. § 16, § 17 EStG, soll die erbschaftsteuerliche Unternehmensbewertung nicht angewendet werden.

In § 151 Abs. 1 Nr. 4 BewG ist **für Erbschaftsteuerzwecke** die gesonderte Feststellung von Wirtschaftsgütern geregelt, die sonstigen Gemeinschaften gehören. Die Vorschrift wird präzisiert, es sind die Anteile am Wert der betreffenden Vermögensgegenstände und nicht der gesamte Wert gesondert festzustellen. Dies betrifft nur Wirtschaftsgüter, deren Werte nicht selbst gem. § 151 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 BewG (Grundbesitz, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften) gesondert festgestellt werden müssen, außerdem kann dies nur die geerbten und geschenkten Wirtschaftsgüter betreffen.

Außerdem finden noch Berichtigungen in den Anlagen statt. Die Anlagen 10 – 13 werden aufgehoben. Die Anlage 9 ist schon gestrichen und durch Veröffentlichung neuer Vervielfältiger für lebenslängliche Nutzungen und Leistungen ersetzt worden. In Anlage 15 werden die Worte „Nichtwirtschaftswald Nichtholzbodenflächen Blößen“ ersetzt durch: „übrige Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung“. In Anlage 26 wird eine Zeile für die Restnutzungsdauer bei 60 Jahren wie folgt eingefügt:

60	0,1697	0,1269	0,0951	0,0713	0,0535
0,0403	0,0303	0,0229	0,0173	0,0130	0,0099

In Hinblick auf diese Änderungen wird auch das Inhaltsverzeichnis des Bewertungsgesetzes angepasst.

Hinweis: Über den weiteren Gesetzesverlauf wird unter Aktuelles berichtet.

Literatur: *Nacke*, Das Jahressteuergesetz 2010, DB 2010, 1142; *Weber/Schwind*, Gestaltungsüberlegungen zur Beeinflussung der Mindestlohnsumme bei Konzernstrukturen, ZEV 2010, 351. [rh]

Rechtsprechung

Behandlung eines Gesamtgläubigers eingeräumten lebenslangen Nießbrauchsrechts im Rahmen des § 25 Abs. 1 ErbStG a.F.

FG Berlin-Brandenburg v. 5. 5. 2010, 14 K 14168/08, www.juris.de.

ErbStG § 25 Abs. 1 Satz 3.

Ein Neffe bekam von seiner Tante und dem Onkel ein Grundstück unter Nießbrauchsvorbehalt der Schenker geschenkt. In der Schenkungsteuererklärung beantragte er die Ablösung der gestundeten Steuer gem. § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG. Das Finanzamt berechnete die zur Ablösung der gestundeten Steuer zu zahlende Summe bezogen auf jeden der Gesamtgläubiger getrennt. Dabei teilte es den jeweiligen Teilbetrag der gestundeten Steuer nach dem Verhältnis der Teilbeträge der Kapitalwerte der Belastung zum Gesamtkapitalwert.

pitalwert der Belastung auf. Dagegen entschied das FG, dass der Ablösebetrag für die gestundete Steuer nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG a.F. (Fassung vor 2009) im Falle eines Gesamtgläubigers zustehenden lebenslangen Nießbrauchsrechts – entgegen der Verwaltungsauffassung – nicht bezogen auf jeden der Gesamtgläubiger zu berechnen ist, sondern zur Berechnung des Kapitalwerts des Nießbrauchs und des Ablösungsbetrags **das Lebensalter und das Geschlecht derjenigen Person maßgebend ist, für die sich der höchste Vervielfältiger i.S.d. § 14 BewG ergibt**. Dies führte im Urteilsfall dazu, dass der niedrigere Vervielfältiger (laut Sterbetafel für seine Tante) anzuwenden war. Der Wegfall eines Mitberechtigten führt nicht zu einem – auch nicht teilweisen – Erlöschens der Belastung.

Hinweis: Das Urteil widerspricht gleich lautenden **Ländererlassen** der Finanzverwaltung (R 85 Abs. 6 ErbStR; gleich lautende Ländererlasse v. 7. 12. 2001, BStBl I 2001, 1041 und BStBl I 2002, 112, Tabelle 1 und 6). Da § 25 ErbStG jedoch i.R.d. Reform der Erbschaftsteuer aufgehoben wurde, sah das FG keinen Bedarf mehr für eine höchstrichterliche Klärung. Es bleibt abzuwarten, ob und wie die Finanzverwaltung darauf reagiert. Ohne besondere Äußerung müssen die Finanzämter weiterhin die Erlassregelungen beachten, so dass eine günstigere Entscheidung erst durch Klageeinlegung erreicht werden könnte.

Literatur: *Billig*, Konsequenzen der finanziellen Absicherung des Ehegatten durch ein lebenslanges Nießbrauchsrecht bei Gesamtgläubigerschaft, UVR 2008, 62; *Esskandari*, Die Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen nach dem ErbStG, ZEV 2008, 323; *Gelhaar*, Nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG gestundete Steuer bei Vorbehaltsnießbrauch zu Gunsten des Schenkers und aufschiebend bedingtem Nießbrauch für dessen Ehegatten, UVR 2005, 145; *Gelhaar*, Nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG gestundete Steuer im Falle einer Gesamtberechtigung, UVR 2004, 20. [rh]

Verwaltung

Fortführung der Stundung nach § 25 ErbStG bei ausgetauschtem Zuwendungsgegenstand

OFD Karlsruhe v. 19. 5. 2010, S 3837/2-St 341, ErbSt-Kartei BW § 25 ErbStG Karte 12.

ErbStG § 25.

Die Finanzverwaltung **ändert Ihre Auffassung** in R 85 Abs. 4 Satz 4 ErbStR. In Hinblick auf eine Entscheidung des BFH vom 11. 11. 2009²⁰⁾ ist eine Stundung nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG im Falle der Veräußerung des Zuwendungsgegenstandes im Umfang des weiter bestehenden Nießbrauchsrechts fortzuführen, wenn sich der Schenker bereits in der Schenkungsabrede die Fortsetzung des vorbehaltenen Nießbrauchs am Erlös ausbedungen hat.

Hinweis: Im Urteilsfall setzte sich der Nießbrauch am Erlös des mit dem Nießbrauch belasteten Grundstücks fort. Nach R 85 Abs. 4 Satz 4 ErbStR würde die Stundung bei Verkauf des belasteten Objekts enden. Dies gilt nun für alle noch nicht bestandskräftig veranlagten Fälle nicht mehr.

Literatur: *Esskandari*, Die Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen nach dem ErbStG, ZEV 2008, 323; *Gluth*, Stundung nach § 25 ErbStG, ErbStB 2006, 184; *Wertz*, Vorzeitige Beendigung eines vorbehaltenen Nießbrauchs, ErbStB 2005, 286. [rh]

Berücksichtigung von im Unternehmensvermögen gehaltenen atypisch stillen Beteiligungen bei der Steuerbefreiung für das Unternehmensvermögen nach §§ 13a ff. ErbStG

StMF Bayern v. 9. 7. 2010, 34-S 3812a-018-28 363/10, www.juris.de.

ErbStG §§ 13a ff.

In dem bundeseinheitlich ergangenen Erlass geht es um die Einbeziehung einer atypisch stillen Beteiligung in das zu verschonende Betriebsvermögen, die ein in der EU oder im EWR ansässiges Unternehmen hält. Wird ein in diesen Staaten ansässiges Einzelunternehmen bzw. werden Anteile an einer in diesen Staaten ansässigen Personengesellschaft übertragen, gehört das Vermögen des Unternehmens bzw. der Gesellschaft, welches einer **Betriebsstätte in einem Drittstaat** dient, nicht zum begünstigten Vermögen. Bei der Zuordnung einer atypischen stillen Beteiligung ist **zwischen Einzelunternehmen/Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften** zu unterscheiden.

Bei **Einzelunternehmen/Personengesellschaften** ist hinsichtlich der Zuordnung des Vermögens der atypisch stillen Gesellschaft zu einzelnen Betriebsstätten allein auf die Tätigkeit des Inhabers des Handelsgewerbes abzustellen. Dient die atypisch stille Gesellschaft ganz oder teilweise einer Betriebsstätte im Drittland, gehört die vom übertragenen Unternehmen bzw. von der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, gehaltene atypisch stille Beteiligung ganz oder teilweise nicht zum begünstigten Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.

Hält dagegen eine **Kapitalgesellschaft**, deren Anteile übertragen werden, eine atypisch stille Beteiligung, ist auch diese Beteiligung unabhängig vom Ort der tatsächlichen Tätigkeit des Inhabers des Handelsgewerbes Teil des nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG begünstigten Vermögens.

Hinweis: Die von der atypisch stillen Gesellschaft bzw. dem Inhaber des Handelsgewerbes gezahlten Löhne und Gehälter sind somit bei Erfüllung der Beteiligungsquote des § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG durch die Kapitalgesellschaft auch insoweit bei der Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 Satz 2 bis 5 i.V.m. Abs. 4 ErbStG zu berücksichtigen, als es sich um Beschäftigte in Drittstaaten handelt. Dagegen sind die betreffenden Löhne der Einzelunternehmen und Personengesellschaften bei der Lohnsummenregelung nicht zu berücksichtigen.

Literatur: *Crezelius*, Steuerrechtsfragen der atypisch stillen Gesellschaft, Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, Köln 2009, 239; *Schulze zur Wiesche*, ErbSt – Gestaltung von Betriebsvermögensübertragungen, UVR 2009, 346. [rh]

20) BFH v. 11. 11. 2009, II R 31/07, BStBl II 2010, 504.

Sonstige Verkehrsteuern

Bearbeiter: Ministerialrat Raymond Halaczinsky,
Bonn [rh]

Gesetzgebung

Vorgesehene Änderungen im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 zur VersSt und FeuerschutzSt

Bundesregierung v. 28. 5. 2010, BR-Drucks. 318/10,
BT-Drucks. 17/2249.

VersStG § 22; FeuerschutzSt § 3, § 11.

Art. 19 und 28 des Gesetzesentwurfs:

Die Veranlagung der Feuerschutzsteuer ist ab 1. 7. 2010 dem Bund und hier dem BZSt übertragen worden; entsprechend wird in § 11 Abs. 3 FeuerSchStG die Zerlegung ab 1. 7. 2010 dem BZSt übertragen. Nach § 11 Abs. 4 FeuerSchStG gilt für Zerlegung und Vollzug der Zerlegung des vor 2011 erzielten Aufkommens das bisherige Recht.

Eine versehentliche Aufhebung der Abs. 4 und 5 des § 3 FeuerSchStG soll rückgängig gemacht werden.

Die **Kompetenz, Rechtsverordnungen** zu erlassen, wird in § 11 VersStG **auf das BMF** als das zuständige Fachministerium übertragen.

Hinweis: Über den weiteren Gesetzesverlauf wird unter Aktuelles berichtet.

Literatur: *Nacke*, Das Jahressteuergesetz 2010, DB 2010, 1142; *Weber/Schwind*, Gestaltungsüberlegungen zur Beeinflussung der Mindestlohnsumme bei Konzernstrukturen, ZEV 2010, 351. [rh]

Verwaltung

Steuerrechtliche Definition und Behandlung von Zugmaschinen

OFD Niedersachsen v. 17. 5. 2010, S 6108-44-St 255,
www.juris.de.

KraftStG § 3 Nr. 7; FZV § 2 Nr. 14, 15.

Das Problem ist, dass bestimmte Zugmaschinen – speziell im landwirtschaftlichen Bereich oder im Schaustellergewerbe – von der KraftSt befreit sind. Zum Teil wird durch **Umbau von Fahrzeugen** in „Zugmaschinen“ versucht, die Steuerbefreiung zu erreichen. In der Verfügung werden zur kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Definition des Begriffs „Zugmaschine“ Hinweise und zur Behandlung der verkehrsrechtlich als Zugmaschine eingestufteten Fahrzeuge den Finanzämtern vorläufige Anweisungen erteilt. Grundsätzlich hat die **verkehrsrechtliche Einstufung** eines Kraftfahrzeugs in den Fahrzeugpapieren als Zugmaschine **keine kraftfahrzeugsteuerrechtliche Bindungswirkung**.²¹⁾ Die seit dem 1. 3. 2007 in der FZV enthaltenen Definitio-

nen der Begriffe Zugmaschine (§ 2 Nr. 14 FZV) und Sattelzugmaschine (§ 2 Nr. 15 FZV) entsprechen der bisherigen Rechtsprechung des BFH zum Zugmaschinenbegriff und bringen deshalb keine Änderung mit sich. Auch der in § 2 Nr. 16 FZV enthaltene Begriff der land- oder forstwirtschaftlichen Zugmaschine erweitert trotz der dort zulässigen (eingeschränkten) Transportmöglichkeiten gegenüber der bisherigen BFH-Rechtsprechung den Zugmaschinenbegriff nicht.

Hinweis: Beim BFH ist unter dem Az. II R 1/10 ein **Revisionsverfahren** zur Rechtsfrage anhängig, ob ein von einem Spezialunternehmen umgebauter Jeep als Zugmaschine i. S. d. § 3 Nr. 7 KraftStG anerkannt und demgemäß von der Steuer zu befreien ist. In dem zu entscheidenden Fall ist das Fahrzeug des Typs **Willys Overland CJ-5** u. a. mit neuem Motor, neuem Getriebe, neuen Anhängerkupplungen und verstärkter Bremsanlage ausgestattet worden; das danach als landwirtschaftliche Zugmaschine zugelassene Fahrzeug mit Leergewicht von 1 275 kg und zulässigem Gesamtgewicht von 1 600 kg erhielt in der Zulassungsbescheinigung Teil I die Bemerkung, der Fahrzeugtyp sei als Zugmaschine bis 7 000 kg Anhängelast geprüft. Die Vorinstanz²²⁾ hatte das Fahrzeug als Zugmaschine eingestuft und nach § 3 Nr. 7 KraftStG von der Steuer befreit. Bis zu einer Entscheidung des BFH sollen vergleichbare Fahrzeuge, die – wie im Streitfall – über einen Beifahrersitz und eine nicht unerhebliche Ladefläche verfügen, weiterhin nicht als Zugmaschine anerkannt werden. Sofern gegen entsprechende Bescheide Einspruch eingelegt werden sollte, tritt unter den Voraussetzungen des § 363 Abs. 2 Satz 2 AO Verfahrensruhe ein. Voraussetzung für die Verfahrensruhe ist dabei u. a., dass der Ausgang des Revisionsverfahrens entscheidungserheblich ist. Damit kommt eine Verfahrensruhe nur bei ähnlich umfangreich umgebauten Fahrzeugen wie im Revisionsverfahren in Betracht. Für im Wesentlichen unveränderte Geländefahrzeuge oder Quads, bei denen die Personen-/Güterbeförderung eindeutig im Vordergrund steht, ist die Rechtslage dagegen hinreichend geklärt. Für diese Fahrzeuge ist der Ausgang des Revisionsverfahrens daher nicht entscheidungserheblich, eine Verfahrensruhe kommt insoweit nicht in Betracht. Entsprechendes soll für einen **Toyota Hilux** gelten, bei dem die werksseitig vorhandene Pritsche durch eine Transportkabine für Schafe ersetzt wird.

Literatur: *Bruschke*, Kraftfahrzeugsteuerbefreiung für land- und forstwirtschaftliche Zugmaschinen, Sonderfahrzeuge und Anhänger, UVR 2004, 159; *Bruschke*, Kraftfahrzeugsteuerbefreiung und ermäßigte Besteuerung für durch Umbauten entstandene Zugmaschinen, UVR 1997, 127. [rh]

21) BFH v. 9. 4. 2008, II R 62/07, BStBl 2008 II, 691 m. w. N.; konkret zur Einstufung als Zugmaschine BFH v. 3. 4. 2001, VII R 7/00, BStBl 2001 II, 451; v. 3. 2. 2003, VII B 266/02, BFH/NV 2003, 658.

22) FG Baden-Württemberg v. 22. 10. 2009, 3 K 2172/09, EFG 2010, 597.

UVR-Themen

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Garantiemodellen im Kfz-Handel

Prof. Dr. Hermann-Josef Tehler, Bocholt^{*)}

Beim Verkauf von Neu- oder Gebrauchtwagen bieten Händler häufig gegen gesondert vereinbartes Entgelt Garantien an, da die Käufer immer häufiger darauf achten, die Wagen mit weitgehenden Garantieansprüchen zu erwerben. Hierzu sind unterschiedliche Garantiemodelle entwickelt worden, die zwangsläufig zu unterschiedlichen Beurteilungen in der Umsatzsteuer führen. Neuere Rechtsprechung des EuGH und des BFH haben zu Änderungen in der Beurteilung der Garantiemodelle geführt. Dieser Beitrag soll die unterschiedlichen Beurteilungen der Garantiemodelle und die Auswirkungen der neueren Rechtsprechung darstellen.

Inhalt	Seite
I. Garantiemodelle	268
II. Kombinationsmodell („Car-Garantie-Modell“)	268
1. Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Garantieprämie	268
2. Garantie ohne besonders berechnetes Entgelt.	270
3. Steuerbarkeit, Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Reparaturleistung	270
III. Händlereigene Garantie.	271
1. Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Garantieprämie	271
2. Steuerbarkeit, Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Reparaturleistung	271
IV. Versicherungsmodell.	271
1. Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Garantieprämie	271
2. Steuerbarkeit, Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Reparaturleistung	272
V. Zusammenfassung.	272

Literatur: *Bausch*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Garantien im Kfz-Handel, DStR 2006, 305; *Hundt-Eßwein*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Garantieversicherungen beim Verkauf von Kraftfahrzeugen, UStB 2006, 43; *Klenk*, Zugaben zu entgeltlichen Lieferungen und ähnliche Zuwendungen, UR 2001, 56; *Klingler*, Umsatzsteuerliche Behandlung von händlereigenen Garantien – insbesondere im Kfz-Handel, DStR 2008, 1128; *Korf*, Die Sprache der Umsatzsteuer – zum Urteil Velvet & Steel Immobilien, IStR 2007, 364; *Lippross*, Umsatzsteuer, Achim, 22. Aufl. 2007; *Neeser*, Haupt- und Nebenleistungen bei Vermietungsumsätzen – Reinigung der Gemeinschaftsflächen von Wohnhäusern als Hauptleistung umsatzsteuerpflichtig?, UVR 2010, 153.

I. Garantiemodelle

Beim Kauf eines Gebrauchtwagen oder Neuwagens ist es für die Käufer von großer Bedeutung, den Wagen mit umfassenden Garantieansprüchen zu erwerben, um auf diesem Wege das Risiko evtl. hoher Reparaturkosten zu vermeiden. Der Kfz-Handel bietet am Markt eine große Anzahl unterschiedlicher Garantiemodelle an. Die Garantiemodelle müssen dabei sowohl den Wünschen und Interessen des Käufers als auch denen des Kfz-Handels gerecht werden. Vorwiegend werden im deutschen Kfz-Handel drei Grundmodelle verwendet: Versicherungsmodell, Händlereigene Garantie und ein Kombinationsmodell („Car-Garantie-Modell“). Bei den einzelnen Garantiemodellen sind weitere unterschiedliche Gestaltungen möglich.

II. Kombinationsmodell („Car-Garantie-Modell“)

1. Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Garantieprämie

Bei dem Kombinationsmodell erhält der Käufer gegen Zahlung eines Aufpreises gegenüber dem Verkäufer

Reparaturansprüche und gegenüber einem Versicherer Reparaturkostensersatzansprüche.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Kombinationsmodells ist zunächst zu klären, ob es sich bei der „Garantieleistung“ des Verkäufers um eine selbstständige und evtl. steuerfreie Leistung oder um eine unselbstständige Nebenleistung zur steuerpflichtigen Fahrzeuglieferung handelt.

Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen; entscheidend ist dabei die Sicht des Durchschnittsverbrauchers.¹⁾

Die Garantieleistung des Verkäufers hat neben der Fahrzeuglieferung einen eigenen Zweck; sie hat ähnlich wie eine Kaskoversicherung den Zweck, das erworbene Fahrzeug gegen Schäden zu versichern.²⁾

Beim Kauf eines Neuwagens macht es für den Käufer einen Unterschied, ob er lediglich einen Neuwagen mit zweijähriger Werksgarantie (Regellaufzeit: zwei Jahre) kauft oder ob er gegen Zahlung eines Aufpreises noch nach Ablauf der Werksgarantie Reparaturansprüche gegenüber dem Verkäufer und Reparaturkostensersatzansprüche gegenüber einem Versicherer

^{*)} Prof. Dr. Hermann-Josef Tehler war Dozent an der Fachhochschule für Finanzen in Nordkirchen.

1) So ständige Rspr. des EuGH: EuGH v. 25. 2. 1999, CPP, C-349/96, EuGHE 1999, I-973 = UVR 1999, 157, vgl. auch BFH v. 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II 2001, 658, v. 9. 10. 2002, V R 67/01, BStBl II 2003, 378.

2) BFH v. 10. 2. 2010, XI R 49/07, UR 2010, 371; v. 16. 1. 2003, V R 16/02, BStBl II 2003, 445; v. 9. 10. 2002, V R 67/01, BStBl II 2003, 378.

erhält. Auch beim Kauf eines Gebrauchtwagens macht es für den Käufer einen Unterschied, ob er lediglich einen Gebrauchtwagen kauft und dabei allenfalls Gewährleistungsansprüche gegenüber dem Verkäufer erhält oder ob er zusätzlich zu dem Kaufpreis noch eine Zahlung für weitere Reparaturansprüche gegenüber dem Verkäufer und den Erwerb von Reparaturkostenersatzansprüchen gegenüber einem Versicherer leistet. Dies entspricht der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers.³⁾

Die Garantieleistung des Verkäufers gegenüber dem Käufer ist umsatzsteuerrechtlich als selbstständige Hauptleistung zu beurteilen.

Soweit der Verkäufer sich gegen Zahlung einer Prämie verpflichtet, innerhalb der Garantielaufzeit die erforderliche fachgerechte Reparatur durch Ersatz oder Instandsetzung des Bauteils selbst kostenfrei durchzuführen, handelt es sich um einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Umsatz.

Die Übernahme dieser „Verpflichtung“ durch den Verkäufer könnte nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei sein.

Nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei „die Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze“.

Im Urteil vom 16. 1. 2003 hatte der V. Senat des BFH⁴⁾ die Auffassung der Vorinstanz nicht beanstandet, wonach eine nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfreie Übernahme einer Sicherheit vorliege; soweit der Kläger sich verpflichtet, die von den Garantiebedingungen erfassten Reparaturen selbst vorzunehmen. Dazu hatte er ausgeführt, dass die Garantieleistungen, denen die „Garantiebedingungen B 196“ zu Grunde liegen, jedenfalls nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG und/oder nach § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG steuerfrei seien.

Die Rechtsauffassung des V. Senats, es liege eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG vor, ist durch die Rechtsprechung des EuGH überholt.

§ 4 Nr. 8 Buchst. g UStG beruht auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL. Danach befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer „die Vermittlung und die Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien, sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber“.

Mit Urteil vom 19. 4. 2007 hat der EuGH⁵⁾ entschieden, der Begriff „der Übernahme von Verbindlichkeiten“ sei dahin auszulegen, dass er andere als Geldverbindlichkeiten, wie die Verpflichtung eine Immobilie zu renovieren, vom Anwendungsbereich dieser Bestimmung ausschließt. Art. 135 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL erfasst nur Umsätze, bei denen es sich der Art nach um Finanzdienstleistungen handelt. Die Übernahme der Verpflichtung zur Renovierung einer Immobilie fällt daher nicht in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift.

Soweit der Verkäufer eines Neu- oder Gebrauchtwagens nach den Garantiebedingungen im Schadensfall zur Durchführung einer Reparatur verpflichtet ist, also zur Naturalrestitution, handelt es sich ebenso wenig wie bei der Verpflichtung zur Renovierung einer Immo-

bilie um eine Finanzdienstleistung. Bei gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung liegen damit die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG hinsichtlich der Verpflichtung des Verkäufers zur Durchführung der Reparatur nicht vor.⁶⁾

Soweit nach den Garantiebedingungen der Verkäufer dem Käufer eines Neu- oder Gebrauchtwagens einen unmittelbaren Reparaturkostenersatzanspruch gegen eine Versicherung verschafft, kann nach § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG Steuerbefreiung gegeben sein.

Umsatzsteuerfrei sind nach § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG die Leistungen, die darin bestehen, dass anderen Personen Versicherungsschutz verschafft wird. Die Vorschrift setzt nicht voraus, dass der begünstigte Käufer selbst Versicherungsnehmer ist.⁷⁾

Voraussetzung für die Anwendung des § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG ist, dass die Käufer die aus dem Versicherungsvertrag resultierenden Ansprüche auf Schadensregulierung unmittelbar gegenüber der Versicherung geltend machen können. Die Garantiebedingungen müssen so gefasst sein, dass die Versicherung die Schäden erfasst, die die Käufer bei fremden Werkstätten und auch bei dem Verkäufer reparieren lassen, so dass insgesamt ein „Verschaffen von Versicherungsschutz“ vorliegt.⁸⁾ Ob die Käufer, zu deren Gunsten der Versicherungsvertrag abgeschlossen wird, in einer Versicherungspolice namentlich benannt sind, kommt es nicht an; entscheidend ist, dass die Käufer ihre Ansprüche ausschließlich und unmittelbar gegenüber der Versicherung geltend zu machen haben.⁹⁾ Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG ist, dass nach den Garantiebedingungen die Ansprüche aus der versicherten Händlergarantie stets und nicht nur bei der Reparatur durch eine Fremdwerkstatt „ausschließlich und unmittelbar“ gegenüber der Versicherung geltend gemacht werden müssen. Die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG liegt nur vor, wenn die Versicherung die Einstandspflicht des Verkäufers eines Neu- bzw. Gebrauchtwagens vollständig ersetzt.¹⁰⁾

Eine andere Beurteilung ergibt sich, wenn dem Käufer durch die Garantiebedingungen ein Wahlrecht in der Weise eingeräumt wird, dass es in seinem Belieben steht, im Schadensfall entweder die Reparatur durch seinen Verkäufer durchführen zu lassen (Reparaturanspruch) oder den verschafften Versicherungsschutz in Anspruch zu nehmen und die Reparatur durch einen anderen Vertragshändler ausführen zu lassen (Reparaturkostenersatzanspruch).

3) BFH v. 16. 1. 2003, V R 16/02, BStBl II 2003, 445; vgl. auch Bausch, DStR 2006, 305; Klingler, DStR 2008, 1128; Weymüller in Sölch/Ringleb, § 4 Nr. 10 UStG Rz. 41 (September 2003).

4) BFH v. 16. 1. 2003, V R 16/02, BStBl II 2003, 445.

5) EuGH v. 19. 4. 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, BFH/NV Beilage 2007, 294; vgl. auch Korf, IStR 2007, 364.

6) BFH v. 10. 2. 2010, XI R 49/07, UR 2010, 371, der V. Senat des BFH hat auf Anfrage mitgeteilt, dass er an der gegenteiligen Auffassung in dem Urteil vom 16. 1. 2003, V R 16/02, BStBl II 2003, 445 nicht mehr festhält, vgl. auch Wäger in Sölch/Ringleb, § 4 Nr. 8 UStG Rz. 95 ff. (September 2008).

7) Vgl. Abschn. 74 Abs. 1 Satz 1 UStR 2008.

8) Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, § 4 Nr. 10 UStG Rz. 36.1 (November 2001).

9) BFH v. 10. 2. 2010, XI R 49/07, UR 2010, 371; v. 9. 10. 2002, V R 67/01, BStBl II 2003, 378.

10) BFH v. 10. 2. 2010, XI R 49/07, UR 2010, 371; v. 9. 10. 2002, V R 67/01, BStBl II 2003, 378.

Eine derartige Garantiezusage in den Garantiebedingungen hat für den Käufer (Garantienehmer) den wirtschaftlichen Zweck, dass ein evtl. künftiger Schaden an seinem Fahrzeug in dem garantierten Umfang beseitigt wird, ohne dass er selbst für die Kosten aufkommen muss. Die nach der Wahl des Käufers zu erbringende Leistung entweder des Verkäufers oder der Versicherung dient diesem einheitlichen wirtschaftlichen Zweck, so dass die Verpflichtung zur Eigenreparatur und die Verschaffung des Versicherungsschutzes so eng miteinander verbunden sind, dass ihre Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.¹¹⁾ Die so gestaltete Garantiezusage stellt sich damit aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers als eine einheitliche untrennbare Leistung dar, für die er auch einen einheitlichen Preis zu zahlen hat.¹²⁾

Bei der somit vorliegenden einheitlichen Leistung handelt es sich um eine sonstige Leistung eigener Art i. S. d. § 3 Abs. 9 UStG, die aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht durch das gem. – § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG steuerfreie – Verschaffen von Versicherungsschutz, sondern durch das Versprechen der Einstandspflicht des Verkäufers geprägt ist.¹³⁾ Gibt der Verkäufer dem Käufer eine „Garantie“ für die in den Garantiebedingungen genannten Bauteile, ist das der „Kern“ der Leistung des Verkäufers.¹⁴⁾ Die Absicherung der Einstandspflicht des Verkäufers durch eine Versicherung wird durch die umfassende Verpflichtung des Verkäufers als Garantiegeber, und nicht durch das „Verschaffen von Versicherungsschutz“ geprägt.

Damit ist eine so gestaltete Garantiezusage in den Garantiebedingungen als einheitliche Leistung eigener Art steuerpflichtig; die Garantie wird aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers nicht durch das Verschaffen von Versicherungsschutz, sondern durch das Versprechen einer Einstandspflicht des Verkäufers im Schadensfall geprägt.

2. Garantie ohne besonders berechnetes Entgelt

Einige Verkäufer von Neu- oder Gebrauchtwagen bieten ihre Wagen nicht fakultativ sondern generell mit einem Garantiepaket an und verlangen hierfür kein besonders berechnetes Entgelt, um so den Absatz ihrer Fahrzeuge zu verbessern.

Es ist fraglich, ob in diesem Fall von einer einheitlichen Lieferung des Neu- oder Gebrauchtwagens oder von mehreren getrennt zu beurteilenden Leistungen auszugehen ist.

In folgenden Fällen handelt es sich nach Auffassung der Finanzverwaltung bei „wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ um eine insgesamt entgeltliche Lieferung:

- der Unternehmer lässt dem Abnehmer bei Abnahme einer bestimmten Menge zusätzliche Stücke desselben Gegenstandes ohne Rechnung zukommen (z. B. 11 Stücke zum Preis von 10 Stücken).¹⁵⁾
- der Unternehmer gibt Autozubehörteile (Fußmatten, Warndreiecke) ohne Berechnung an den Käufer eines Neuwagens.¹⁶⁾

Die gleiche Beurteilung ergibt sich auch bei der unentgeltlichen Zugabe von sonstigen Leistungen – z. B. Garantiezusagen.

Mit der Feststellung, dass es sich insgesamt um einen entgeltlichen Umsatz handelt, ist noch keine Entschei-

dung darüber getroffen, ob es sich dabei um eine oder mehrere selbstständige Hauptleistungen bzw. um Haupt- und Nebenleistungen handelt, so das evtl. für einzelne Leistungen Steuerbefreiungen bzw. unterschiedliche Steuersätze anzuwenden sind.¹⁷⁾

Bei der Beurteilung, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, kommt nach der Rechtsprechung des EuGH dem Umstand, dass ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird, keine entscheidende Bedeutung zu; der EuGH räumt aber ein, dass es für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung sprechen kann, wenn ein Leistungserbringer seinem Kunden eine aus mehreren Teilen zusammengesetzte Dienstleistung gegen Zahlung eines Gesamtpreises erbringt.¹⁸⁾

Der BFH hat in mehreren Urteilen unter Berufung auf die Rechtsprechung des EuGH entschieden, dass die entgeltliche Garantieleistung des Autoverkäufers keine unselbstständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung, sondern eine eigenständige Leistung ist.¹⁹⁾ Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht, wenn für die Lieferung eines Neu- oder Gebrauchtwagens und die Garantieleistung ein „Gesamtpreis“ gebildet wird. Insofern gelten die Ausführungen unter II. 1. Der Teil des Entgelts, der auf die Garantieleistung entfällt, muss ggf. – bei Steuerfreiheit – geschätzt werden.²⁰⁾

3. Steuerbarkeit, Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Reparaturleistung

Lässt der Käufer einen garantispflichtigen Schaden reparieren, ergeben sich durch ein ihm bei dem Kombinationsmodell eingeräumtes Wahlrecht mehrere Fallgestaltungen mit entsprechend unterschiedlichen umsatzsteuerrechtlichen Folgen.

Führt der Verkäufer des Neu- oder Gebrauchtwagens die Reparatur selbst aufgrund seiner Garantie gegenüber dem Käufer aus, liegt mangels eines Leistungsaustausches ein nicht steuerbarer Umsatz vor.²¹⁾ Das gilt auch dann, wenn der Verkäufer sich für diese Fälle rückversichert hat. Der Umsatz zwischen einem Unternehmer und seinem Kunden beurteilt sich nach dem Rechtsgeschäft, das zwischen diesen abgeschlossen ist. Beauftragt der Käufer den Verkäufer des Neu- oder Gebrauchtwagens mit der Reparatur des garantiereparaturpflichtigen Schadens, liegt zwar eine Leistung des Verkäufers an den Käufer vor, der Verkäufer erhält dafür jedoch keine Gegenleistung. Erhält der Verkäufer aus einer von ihm abgeschlossenen Rückversicherung anlässlich

11) BFH v. 10. 2. 2010, XI R 49/07, UR 2010, 371.

12) Vgl. auch EuGH v. 27. 10. 2005, Levob Verzekeringen und O V Bank, C-41/04, BFH/NV Beilage 2006, 38; v. 29. 3. 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EuGHE 2007, I-2697 = UR 2007, 420; v. 11. 6. 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, BFH/NV 2009, 1368.

13) BFH v. 10. 2. 2010, XI R 49/07, UR 2010, 371.

14) BFH v. 10. 2. 2010, XI R 49/07, UR 2010, 371.

15) Abschn. 24b Abs. 16 UStR 2008.

16) Abschn. 24b Abs. 16 UStR 2008; vgl. zur „Händler eigenen Garantie“ Bausch, DStR 2006, 305.

17) Vgl. Lippross, 22. Aufl. 2007, 291; Klenk, UR 2001, 56.

18) EuGH v. 25. 2. 1999, CPP, C-349/96, EuGHE 1999, I-973 = UR 1999, 254; vgl. auch Neeser, UVR 2010, 153.

19) BFH v. 10. 2. 2010, XI R 49/07, UR 2010, 371; v. 16. 1. 2003, V R 16/02, BStBl II 2003, 445.

20) Vgl. dazu Klenk in Sölch/Ringleb, § 3 UStG Rz. 381 „Zugaben“ (September 2008); Klenk, UR 2001, 56.

21) OFD Karlsruhe v. 19. 9. 2005, S 7100, Karte 12, DStR 2005, 1902.

dieses Versicherungsfalles eine Ersatzleistung, ist diese Ersatzleistung für ihn Schadensersatz – der Verkäufer hat das in seinem Verantwortungsbereich liegende Risiko versichert – und nicht Gegenleistung für die gegenüber dem Käufer ausgeführte Reparatur.²²⁾

Die Vorsteuer aus den Eingangsumsätzen, die für diese Reparatur verwendet werden (Ersatzteile, Gemeinkosten) ist abzugsfähig. Die betreffenden Eingangsumsätze werden nicht zur Ausführung steuerfreier Umsätze (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG) verwendet, sondern zur Ausführung der Reparatur, also zur Ausführung der nicht steuerbaren Garantieleistung.²³⁾

Ist dem Käufer in den Garantiebedingungen Versicherungsschutz verschafft worden (vgl. § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG) und lässt der Käufer eines garantispflichtigen Schadens die Reparatur in einer fremden Werkstatt ausführen, erbringt die Fremdwerkstatt gegenüber dem Käufer einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz. Die Gegenleistung wird von dem Käufer (Auftraggeber) oder von der Versicherung im abgekürzten Zahlungsweg erbracht.²⁴⁾

Ist der Käufer nicht berechtigt, die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend zu machen, weil er z. B. kein Unternehmer ist, besteht in diesem Fall eine Kostenbelastung durch die Umsatzsteuer. Diese Steuerbelastung kann nicht dadurch umgangen werden, dass in den Garantiebedingungen vorgesehen wird, dass in diesem Fall die Fremdwerkstatt von dem Verkäufer des Wagens zur Durchführung der Reparatur beauftragt wird.²⁵⁾

Da die Fremdwerkstatt gegenüber dem Käufer (Auftraggeber) einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz ausführt, bleibt der Vorsteuerabzug aus den Eingangsumsätzen, die für diese Reparatur verwendet werden, uneingeschränkt erhalten.

III. Händlereigene Garantie

1. Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Garantieprämie

Bei der „Händlereigenen Garantie“ gibt der Verkäufer gegen besonders berechnetes Entgelt dem Käufer eine hauseigene Garantie für die Funktionsfähigkeit der in der Garantie genannten Bauteile der Neu- oder Gebrauchtwagen. Im Schadensfall hat der Käufer nach den entsprechenden Garantiebedingungen einen rechtlich durchsetzbaren Anspruch auf Durchführung der Reparatur nur gegen den Verkäufer.²⁶⁾ Der Verkäufer kann das ihn treffende Garantierisiko durch Abschluss einer Rückversicherung absichern. Der Käufer kann aus dieser Rückversicherung keine Rechte herleiten.

Nach Auffassung des FG Münster²⁷⁾ stellt die Garantiegewährung bei einer händlereigenen Garantie, bei der dem Käufer ausschließlich ein Garantieanspruch gegenüber dem Händler zusteht, eine unselbstständige Nebenleistung zum Fahrzeugverkauf dar. Da die reine Händlergarantie als bloße Verlängerung der ursprünglichen Werksgarantie kein besonderes eigenes Gewicht habe, sei sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers als unselbstständige Nebenleistung zum jeweiligen Fahrzeugverkauf anzusehen. In der Literatur wird auch die gegenteilige Auffassung vertreten.²⁸⁾ Eine höchstrichterliche Entscheidung liegt bisher nicht

vor. Nach Auffassung des FG Münster ergibt sich somit eine Steuerpflicht hinsichtlich der Garantieprämie.

Auch wenn man nicht der Auffassung folgt, dass es sich um eine unselbstständige Nebenleistung zum Fahrzeugverkauf handelt, ergibt sich die Steuerpflicht deswegen, weil im Fall einer selbstständigen Hauptleistung § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG keine Anwendung findet. § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG ist nach gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung auf eine Verpflichtung des Händlers zur Durchführung einer Reparatur nicht anwendbar (s. dazu unter II.1).

2. Steuerbarkeit, Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Reparaturleistung

Wird der garantiepflichtige Schaden in Erfüllung der Garantieverpflichtung durch den Verkäufer behoben, liegt mangels eines Leistungsaustausches kein steuerbarer Umsatz vor.²⁹⁾ Das gilt auch dann, wenn der Verkäufer sich für diese Fälle rückversichert hat. Erhält der Verkäufer aus einer von ihm abgeschlossenen Rückversicherung eine Ersatzleistung, ist diese Ersatzleistung für ihn Schadensersatz; er hat sich gegen dieses Risiko in seinem Verantwortungsbereich versichert (vgl. unter II.2).

Die Vorsteuer aus den Eingangsumsätzen, die der Verkäufer für die Reparatur verwendet, ist abzugsfähig.

IV. Versicherungsmodell

1. Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Garantieprämie

Bei dem Versicherungsmodell unterscheidet man zwei Fallgestaltungen bei dem Abschluss der entsprechenden Versicherungen.

Der Verkäufer vermittelt dem Käufer eine Reparaturkostenversicherung. Der Käufer wird Versicherungsnehmer der Versicherung, die die Schadensrisiken des von dem Käufer erworbenen Neu- oder Gebrauchtwagens versichert. Der Käufer hat lediglich Ansprüche gegen den Versicherer auf Erstattung der Reparaturkosten.

An Stelle der Vermittlung kann der Verkäufer dem Käufer entsprechenden Versicherungsschutz verschaffen. In diesem Fall ist der Verkäufer Versicherungsnehmer, Begünstigter ist der Käufer (Vertrag zu Gunsten Dritter).³⁰⁾ Auch in diesem Fall stehen dem Käufer ausschließlich Ansprüche auf Erstattung der Reparaturkosten gegen den Versicherer zu.

Das Verschaffen von Versicherungsschutz durch den Verkäufer eines Neu- oder Gebrauchtwagens ist keine

22) BFH v. 10. 2. 2010, XI R 49/07, UR 2010, 371; Bausch, DStR 2006, 305; a. A. OFD Karlsruhe v. 19. 9. 2005, S 7100, Karte 12, DStR 2005, 1902.

23) Bausch, DStR 2006, 305; a. A. OFD Karlsruhe v. 19. 9. 2005, S 7100, Karte 12, DStR 2005, 1902.

24) OFD Karlsruhe v. 19. 9. 2005, S 7100, Karte 12, DStR 2005, 1902.

25) So aber Bausch, DStR 2006, 305.

26) Vgl. Bausch, DStR 2006, 305; Klingler, DStR 2008, 1128.

27) FG Münster v. 8. 6. 2009, 5 K 3002/05 U, EFG 2009, 2068 (Rev. BFH, Az. XI R 23/09).

28) Vgl. dazu die Nachweise: FG Münster v. 8. 6. 2009, 5 K 3002/05 U, EFG 2009, 2068 (Rev. BFH, Az. XI R 23/09).

29) OFD Karlsruhe v. 19. 9. 2005, S 7100, Karte 12, DStR 2005, 1902; Bausch, DStR, 2006, 305.

30) Vgl. dazu Bausch, DStR 2006, 305; Klingler, DStR 2008, 1128.

unselbstständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung; sie ist eine selbstständige, nach § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG steuerfreie Leistung.³¹⁾

2. Steuerbarkeit, Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Reparaturleistung

Sowohl im Fall der Vermittlung als auch im Fall des Verschaffens von Versicherungsschutz hat der Käufer keinen Reparaturanspruch gegen den Verkäufer. Unabhängig davon, ob der Käufer den garantiepflichtigen Schaden bei dem Verkäufer oder bei einer Fremdwerkstatt reparieren lässt, führt die Reparaturleistung zu einem Leistungsaustausch zwischen dem Käufer (Auftraggeber) und entweder dem Verkäufer (Auftragnehmer) oder der Fremdwerkstatt. Die Reparaturleistung ist somit steuerbar und steuerpflichtig.³²⁾

Die Vorsteuer aus den Eingangsumsätzen, die der jeweilige Auftragnehmer für die Reparatur verwendet, ist abzugsfähig.

V. Zusammenfassung

Die sog. Garantieleistungen eines Autoverkäufers, durch die der Käufer eines Neu- oder Gebrauchtwagens gegenüber dem Verkäufer Reparaturansprüche

und Reparaturkostenersatzansprüche gegen einen Versicherer hat, sind keine unselbstständigen Nebenleistungen zur Fahrzeuglieferung. Auf Folgendes ist hinzuweisen:

- Die Garantieleistungen können nach § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG steuerfrei sein.
- Bei entsprechender Gestaltung der Garantiebedingungen können sie als einheitliche Leistung steuerpflichtig sein.
- Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG ist nicht möglich.

Bei unentgeltlicher Zugabe des „Garantiepakets“ durch den Autoverkäufer gelten die gleichen Grundsätze.

Die sog. „Händler-eigene Garantie“ ist entweder als unselbstständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung oder, bei Annahme einer selbstständigen Leistung, wegen Nichtanwendbarkeit des § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerpflichtig.

31) BFH v. 10. 2. 2010, XI R 49/07, UR 2010, 371; v. 9. 10. 2002, V R 67/01, BStBl II 2003, 378; OFD Karlsruhe v. 19. 9. 2005, S 7100, Karte 12, DStR 2005, 1902; Bausch, DStR, 2006, 305.
32) Vgl. dazu Bausch, DStR 2006, 305.

Verwendung der USt-IdNr. nach der Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets zum 1. 1. 2010

RAin, StBin Ulrike Slotty-Harms, Düsseldorf*)

Mit der Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets zum 1. 1. 2010 hat sich auch die Bedeutung der Umsatzsteuer – Identifikationsnummer (USt-IdNr.) hinsichtlich der Erbringung grenzüberschreitender sonstiger Leistungen geändert. Die Autorin stellt den Wandel der Funktion der USt-IdNr. dar und befasst sich mit der Frage, ob und in welchen Fällen es nach der Änderung der Rechtslage noch auf den durch die Finanzverwaltung geprägten Verwendungsbegriff ankommt.

Inhalt	Seite
I. Wirkung der USt-IdNr. im Wandel	273
1. Wirkungen der USt-IdNr. nach altem Recht (bis 31. 12. 2009)	273
2. Wirkungen der USt-IdNr. nach neuem Recht (ab 1. 1. 2010)	273
3. Zwischenfazit	274
II. Verwendungsbegriff der Finanzverwaltung	274
1. Verwendungsbegriff nach der bisherigen Rechtslage	274
2. Verwendungsbegriff nach der neuen Rechtslage	274
3. Praxistauglichkeit dieser Begriffsauslegung nach dem 31. 12. 2009?	275
III. Vorlagebeschluss des BFH vom 1. 4. 2009	276
IV. Fazit/Ausblick	276

Literatur: Hartmann/Metzenmacher, UStG-Kommentar, Berlin, März 2010; Huschens, Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 4. 9. 2009 – Ort der sonstigen Leistung nach §§ 3a, 3b und 3e UStG ab 1. 1. 2010, BStBl. I 2009, 1692; Lohse/Spilker, Bestimmungsländprinzip und „teilweise steuerpflichtige“ Leistungsempfänger, UR 2009, 325; Matheis, Sicherstellung der Unternehmereigenschaft im Rahmen der Ortsbestimmung bei Dienstleistungen, UVR 2010, 57; Rau/Dürnwächter, UStG-Kommentar, Köln, 141. Lfg. März 2010; Plückebaum/Malitzky, UStG-Kommentar, Köln, 180. Lfg. April 2010; Rüth, Der Einfluss der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf den Ort der Dienstleistung, EU-UStB 2009, 7; Slotty-Harms, Die Leistungen des

Unternehmers an die Betriebsstätte des Leistungsempfängers nach dem MwSt-Paket, UVR 2010, 91; von Streit, „Verwendung“ der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer – Anmerkungen zu Abschn. 42c Abs. 3 S. 2 und 3 UStR 2005 und zum BMF-Schreiben vom 19. 5. 2004, UStB 2005, 383; Vogel/Schwarz, Praxiskommentar Umsatzsteuer, Freiburg, 150. Lfg. April 2010; Weimann, Verlagerung des Orts sonstiger Leistungen durch (bewussten) Einsatz der USt-IdNr., UStB 2008, 55; Weimann, Richtiger Einsatz der USt-IdNr. zur Verlagerung des Leistungsorts, UStB 2005, 285.

*) Ulrike Slotty-Harms ist im Bereich Indirekte Steuern bei der Ernst & Young GmbH, Düsseldorf, tätig.

I. Wirkung der USt-IdNr. im Wandel

1. Wirkungen der USt-IdNr. nach altem Recht (bis 31. 12. 2009)

Die USt-IdNr. ist seit der Einführung des Binnenmarktes im Jahr 1993 ein zentrales Kontrollinstrument für den grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr innerhalb der EU. Die USt-IdNr. hat bisher maßgeblich bei der Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen eine Rolle gespielt. Daneben kam ihr auch bei der Leistungsortverlagerung bei bestimmten grenzüberschreitenden Dienstleistungen eine hohe Bedeutung zu.

Die USt-IdNr. hat bisher folgende Wirkungen:¹⁾

- Indizfunktion
- Kontrollfunktion
- Tatbestandsfunktion
- Abrechnungsfunktion

Die USt-IdNr. hat **Indizfunktion**²⁾ insofern, als der Lieferant bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung regelmäßig davon ausgehen kann, dass der Abnehmer – falls er eine USt-IdNr. verwendet – den Erwerb als innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat versteuern muss. In einem solchen Fall ist der Lieferant regelmäßig berechtigt, gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG steuerfrei zu liefern.³⁾ Der Lieferant bringt durch die Verwendung der USt-IdNr. zum Ausdruck, dass er den Umsatz als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt und dass er kein Kleinunternehmer ist, § 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b UStG.

Die USt-IdNr. hat auch eine **Kontrollfunktion**⁴⁾ insofern, als der Lieferant in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) nach § 18a UStG seine innergemeinschaftlichen Lieferungen unter Angabe seiner eigenen USt-IdNr. und der USt-IdNr. der jeweiligen Erwerber aufführen muss. Die EU-Mitgliedstaaten können dann abgleichen, ob die innergemeinschaftlichen Erwerbe entsprechend im Bestimmungsmitgliedstaat versteuert wurden.⁵⁾

Die USt-IdNr. hatte bis dato auch eine **Tatbestandsfunktion**⁶⁾ in Einzelfällen bei der Bestimmung des Orts der Dienstleistung. Dies galt insbesondere für

- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen, § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c UStG a.F.;
- den Ort von Vermittlungsleistungen, § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG a.F.;
- den Ort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung und damit im Zusammenhang stehender Leistungen, § 3b Abs. 3f UStG a.F.

Tatbestandswirkung kommt der USt-IdNr. auch in den Fällen des § 3d UStG zu, d. h. ein innergemeinschaftlicher Erwerb ist in dem Mitgliedstaat zu versteuern, dessen USt-IdNr. verwendet wird, gleich in welchem Mitgliedstaat sich die Ware am Ende der Beförderung/Versendung befindet.⁷⁾

Die Tatbestandsfunktion der USt-IdNr. bei innergemeinschaftlichen Lieferungen war umstritten. Mit der zum Buch- und Belegnachweis ergangenen Rechtsprechung⁸⁾ kommt der USt-IdNr. zwar wohl keine materiellrechtliche Bedeutung mehr zu. Durch die dezidierte Beschreibung des zu führenden Buch- und Belegnachweis durch die Finanzverwaltung⁹⁾ hält diese faktisch an der

materiell-rechtlichen Wirkung der USt-IdNr. in diesem Bereich noch fest. Auch hängt der Vertrauensschutztatbestand des § 6a Abs. 4 UStG vom Vorliegen eines ordnungsgemäßen Buch- und Belegnachweises ab.

Der USt-IdNr. kommt darüber hinaus eine **Abrechnungsfunktion**¹⁰⁾ zu, da diese gem. § 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG wahlweise statt der finanzamtsbezogenen Steuernummer oder verpflichtend gem. § 14a Abs. 1 bzw. § 14a Abs. 3 UStG anzugeben ist.

2. Wirkungen der USt-IdNr. nach neuem Recht (ab 1. 1. 2010)

Die Wirkungen der USt-IdNr. haben mit der Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets und dem damit einhergehenden fast ausschließlich geltenden Bestimmungslandprinzip im zwischenunternehmerischen Bereich eine Veränderung erfahren.

Die **Indizwirkung** hat insoweit an Bedeutung gewonnen als bei Leistungsempfängern aus anderen Mitgliedstaaten die Verwendung einer USt-IdNr. des anderen Mitgliedstaates durch den Leistungsempfänger im Regelfall ausreichendes Indiz¹¹⁾ ist

- für die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers;
- einen Leistungsbezug für dessen Unternehmen;
- den Sitz im anderen Mitgliedstaat.

Durch die Anpassung des § 18a UStG im Rahmen des Mehrwertsteuerpakets ist auch die **Kontrollfunktion** ausgeweitet worden, insoweit als der grenzüberschreitend leistende¹²⁾ Unternehmer nunmehr auch die Bemessungsgrundlagen für seine Leistungen, sowie seine USt-IdNr. und die USt-IdNr. des Leistungsempfängers aufführen muss. Ebenso wie zuvor bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen soll hierdurch sichergestellt werden, dass der steuerpflichtige Umsatz im Bestimmungsmitgliedstaat auch tatsächlich versteuert wird.

Hinsichtlich der sonstigen Leistungen hat die USt-IdNr. keine **Tatbestandsfunktion** mehr. Eine wahlweise Leistungsortverlagerung kommt nach den Regelungen des Mehrwertsteuerpakets nicht mehr in Betracht.

- 1) Unter Verwendung verschiedener Begrifflichkeiten: Vogel/Schwarz, § 27a UStG, Rz. 22 f. (April 2010); Hartmann/Metzzenmacher, § 27a UStG, Rz. 17 f., (März 2010); Plückebaum/Malitzky, § 27a UStG, Rz. 107 f. (April 2010).
- 2) Vogel/Schwarz, § 27a UStG, Rz. 22 (April 2010); Plückebaum/Malitzky, § 27a UStG, Rz. 112 (April 2010).
- 3) Maßgeblich ist neben der Verwendung der richtigen USt-IdNr. auch das Vorhandensein des sog. Buch- und Belegnachweises, vgl. hierzu BMF v. 5. 5. 2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, www.bundesfinanzministerium.de.
- 4) Vogel/Schwarz, § 27a UStG, Rz. 24 (April 2010); Plückebaum/Malitzky, § 27a UStG, Rz. 109 (April 2010).
- 5) Zur Abgabe fehlerhafter oder unvollständiger Zusammenfassender Meldungen, vgl. § 26a Abs. 1 Nr. 5 UStG.
- 6) Vogel/Schwarz, § 27a UStG, Rz. 26 (April 2010); Plückebaum/Malitzky, § 27a UStG, Rz. 117 (April 2010).
- 7) Vgl. EuGH v. 22. 4. 2010, Facet, C 536, 539/08, DStR 2010, 926 = IStR 2010, 367 (m. A.v. Korf) = HFR 2010, 778, zum Vorsteuerabzug.
- 8) Vgl. nur EuGH v. 27. 9. 2007, C 146/05, BStBl 2009 II, 78.
- 9) BMF v. 5. 5. 2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, BStBl I 2010, 508 Tz. 11, 41 f.
- 10) Plückebaum/Malitzky, § 27a UStG, Rz. 116 (April 2010).
- 11) BMF v. 4. 9. 2009, IV B 9 – S 7117/08/10001, BStBl I 2009, 1005, Tz. 15; vgl. auch Rüdth, EU-UStB 2009, 7 f.
- 12) Dies gilt allerdings nur für sonstige Leistungen, die gem. § 3a Abs. 2 UStG n.F. in dem anderen Mitgliedstaat der Umsatzsteuer unterliegen.

Die **Abrechnungsfunktion** hat insoweit eine Änderung erfahren als die USt-IdNr. des Abnehmers auf der Rechnung aufzuführen ist.

3. Zwischenfazit

Die USt-IdNr. hat im Bereich der sonstigen Leistungen nach der Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets in jedem Fall an Bedeutung gewonnen. Zwar kommt ihr – insoweit – keine Tatbestandswirkung mehr zu. Andererseits macht der Bedeutungszuwachs bei der (Indiz-) Wirkung und der Kontrollwirkung deutlich, wie wichtig ein aktives Management der USt-IdNr. im Dienstleistungsbereich ist. Hierzu gehört u. a. die regelmäßige qualifizierte Bestätigungsabfrage der USt-IdNr. beim BZSt aus Gründen des Vertrauensschutzes.¹³⁾ Um den administrativen Aufwand der Abfrage jeder einzelnen USt-IdNr. beim BZSt zu erleichtern, ist es grundsätzlich möglich, über eine XML-RPC Schnittstelle mit dem BZSt eine elektronische Stapelabfrage ausgewählter USt-IdNrn. durchzuführen. Durch den Bedeutungszuwachs der USt-IdNr. nach der Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets ist die Implementierung einer automatisierten Lösung zur Überprüfung von USt-IdNrn. auf jeden Fall empfehlenswert.

II. Verwendungsbegriff der Finanzverwaltung

1. Verwendungsbegriff nach der bisherigen Rechtslage

Bisher galt insbesondere bei der Anwendung der Sondervorschriften zur Leistungsortverlagerung, dass die USt-IdNr. aktiv verwendet werden muss.¹⁴⁾

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll die Verwendung einer USt-IdNr. grundsätzlich vor Ausführung der Leistung vereinbart und schriftlich festgehalten werden. Der Begriff der Verwendung setzt hiernach ein positives Tun des Leistungsempfängers, in der Regel bereits bei Vertragsschluss, voraus. So kann z. B. auch bei mündlichem Abschluss eines (Beförderungs-)auftrags eine Erklärung über die Verwendung einer bestimmten USt-IdNr. abgegeben und diese in einer Notiz festgehalten werden. Es reicht ebenfalls aus, wenn bei der erstmaligen Erfassung der Stammdaten eines Leistungsempfängers, zusammen mit der für diesen Zweck erfragten USt-IdNr., zusätzlich eine Erklärung des Leistungsempfängers aufgenommen wird, dass diese USt-IdNr. bei allen künftigen Einzelaufträgen verwendet werden soll.¹⁵⁾ Eine im Briefkopf oder eine in einer Gutschrift des Leistungsempfängers formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. reicht allein nicht aus, damit sich der Leistungsort in den Mitgliedstaat verlagert, der dem Leistungsempfänger die eingedruckte USt-IdNr. erteilt hat. Unschädlich ist es im Einzelfall unter bestimmten Voraussetzungen, eine USt-IdNr. nachträglich zu verwenden oder durch eine andere zu ersetzen.

Diese enge Auslegung und der damit einhergehende Verwaltungsaufwand¹⁶⁾ wurden in der Literatur indes nicht geteilt. Insbesondere der fehlende Praxisbezug und Nutzen sowie der Umstand, dass diese Auslegung wohl durch die MwStSystRL¹⁷⁾ nicht gedeckt ist, spricht gegen diese enge Auslegung des Verwendungsbegriffs.¹⁸⁾ Eine formularmäßige Verwendung der USt-IdNr. soll nach Auffassung der Kritiker hiernach für die Leistungsortverlagerung ausreichend sein.¹⁹⁾

2. Verwendungsbegriff nach der neuen Rechtslage

Obschon nach den Neuregelungen des Mehrwertsteuerpakets und der damit einhergehenden generellen Einführung des Bestimmungslandprinzips keine Regelungen zur Leistungsortverlagerung existieren, übernimmt die Finanzverwaltung in ihrem BMF-Schreiben vom 4. 9. 2009 den Wortlaut des Abschn. 42c Abs. 3 UStR 2008.²⁰⁾

Der Verwendungsbegriff stellt sich nach der Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets maßgeblich im Zusammenhang mit der Frage, wie der leistende Unternehmer erkennen kann, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Leistung für sein Unternehmen empfangen hat.

Ausweislich des BMF-Schreibens vom 4. 9. 2009 spielt der Begriff der „Verwendung“ in den folgenden Absätzen eine Rolle:

- Die Finanzverwaltung überlässt es dem leistenden Unternehmer, auf welche Art und Weise er die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers nachweist.
- Der leistende Unternehmer kann jedoch von der Unternehmereigenschaft und dem Leistungsbezug für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgehen, wenn der Auftragnehmer eine von einem anderen Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr. verwendet.²¹⁾ Hierin ist die zuvor beschriebene Indizwirkung der USt-IdNr. verankert.
- Ist die Zuordnung einer Leistung zu einer Betriebsstätte zweifelhaft und verwendet der Leistungsempfänger eine ihm von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr., kann davon ausgegangen werden, dass die Leistung für die im EU-Mitgliedstaat der verwendeten USt-IdNr. belegene Betriebsstätte bestimmt ist.²²⁾

Unternehmern gleichgestellt werden, nach § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG nicht unternehmerisch tätige juristische Personen. Hierunter fallen insb. juristische Personen des öffentlichen Rechts, aber auch juristische Personen, die nicht Unternehmer sind (z. B. eine Holding, die ausschließlich eine bloße Verwaltungstätigkeit ausübt). Voraussetzung ist aber, dass diesen juristischen Personen eine USt-IdNr. erteilt wurde, d. h. sie also für umsatzsteuerliche Zwecke erfasst sind. Juristi-

13) BMF v. 4. 9. 2009, IV B 9 – S 7117/08/10001, BStBl I 2009, 1005, Tz. 15.

14) A 42c Abs. 3 UStR 2009 für Güterbeförderungsleistungen und allgemein vgl. BMF v. 19. 5. 2005, IV A 6 – S 7117h-2/05, UR 2005, 402.

15) Vgl. Matheis, UVR 2010, 57, zu Musterformulierungen.

16) Weimann, UStB 2008, 56 mit dem Hinweis auf Mustervertragsklauseln.

17) Art. 28b Teil C bis F der 6. EG RL bzw. Art. 47 MwStSystRL.

18) Von Streit, UStB 2005, 383; Rau/Dürrwächter, § 3a UStG, Rz. V 36.

19) So insb. Rau/Dürrwächter, § 3a UStG, Rz. V 36 (März 2010), zurückhaltend: Rüdth, EU-UStB 2009, 7; Weimann, UStB 2008, 55.

20) BMF v. 4. 9. 2009, IV B 9 – S 7117/08/10001, BStBl I 2009, 1005, Tz. 16.

21) BMF v. 4. 9. 2009, IV B 9 – S 7117/08/10001, BStBl I 2009, 1005, Tz. 15.

22) BMF v. 4. 9. 2009, IV B 9 – S 7117/08/10001, BStBl I 2009, 1005, Tz. 12; vgl. auch Slotty-Harms, UVR 2010, 91 f. zur Problematik hinsichtlich der Zuordnung einer Leistung zum Stammhaus oder Betriebsstätte.

sche Personen, denen eine USt-IdNr. erteilt worden ist, müssen diese gegenüber dem leistenden Unternehmer verwenden, damit dieser die Leistungsregelung des § 3a Abs. 2 UStG anwenden kann. Verwendet die juristische Person als Leistungsempfänger keine USt-IdNr., hat der leistende Unternehmer nachzufragen, ob ihr eine solche Nummer erteilt worden ist.²³⁾

Damit ist offensichtlich, dass dem Verwendungsbegriff auch nach der Rechtslage nach dem 31. 12. 2009 bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung grenzüberschreitender Dienstleistungen eine nicht zu unterschätzende Bedeutung zukommt.

3. Praxistauglichkeit dieser Begriffsauslegung nach dem 31. 12. 2009?

Die Einführung des Mehrwertsteuerpakets, also die Einführung des Bestimmungslandsprinzips erfolgte maßgeblich aufgrund der Absicht der EU-Mitgliedstaaten, das Mehrwertsteuersystem zu vereinfachen.²⁴⁾

Während der USt-IdNr. bis Ende 2009 tatsächlich bei der **Ausübung des Wahlrechts** zur Leistungsortverlagerung eine materiell-rechtliche Funktion zukam, ist die Ausübung solcher Wahlrechte nach dem Mehrwertsteuerpaket kein Raum mehr. Bis Ende 2009 war es zumindest nachvollziehbar, dass die Finanzverwaltung darauf abstellte, dass das Wahlrecht zur Leistungsortverlagerung ersichtlich ausgeübt werden muss, um eine Besteuerung sicherzustellen.²⁵⁾

Ab 2010 wird im Business-to-Business Bereich (B2B) der Leistungsort in den Fällen des § 3a Abs. 2 UStG ohne Ausübung von Wahlrechten an den Sitzort des unternehmerisch tätigen Leistungsempfängers verlagert und zwar auch, ohne dass dieser dem leistenden Unternehmer eine gültige USt-IdNr. vorlegen müsste. Hier kommt der USt-IdNr. nur noch eine Nachweisfunktion hinsichtlich der Unternehmereigenschaft zu.²⁶⁾ Ausweislich des BMF-Schreibens vom 4. 9. 2009²⁷⁾ ist der leistende Unternehmer indes in der Nachweisführung frei. Ebenso gut könnte der leistende Unternehmer die Unternehmereigenschaft mittels eines ausländischen Handelsregisterauszugs oder der Vorlage einer Unternehmerbescheinigung erbringen. Ebenso wenig wie diese Dokumente aktiv verwendet werden können, kann es bei der USt-IdNr. als weitere mögliche Nachweismöglichkeit auf eine aktive Verwendung ankommen.

Völlig deplaziert ist die enge Auslegung des Verwendungsbegriffs dann, wenn die Leistung erkennbar ausschließlich dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen ist. Es ist kein Grund ersichtlich, wieso in diesen Fällen auf eine aktive Verwendung der USt-IdNr. abzustellen sein sollte.

Darüber hinaus birgt die einschränkende Auslegung des Verwendungsbegriffs auch Risiken für die beteiligten Unternehmer. Stellt sich im Nachhinein bei einer Betriebsprüfung heraus, dass die USt-IdNr. nicht aktiv verwendet wurde (und fehlt ggf. ein anderer Nachweis über die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers), dann wird die Umsatzsteuer auf den ausgeführten und bis dato als nicht steuerbar angemeldeten Umsatz zzgl. Zinsen nach § 233a AO nacherhoben. Der ausländische Abnehmer wird eine nachträgliche Rechnungsanpassung im Zweifel nicht akzeptieren. Dies dürfte maßgeblich dann gelten, wenn der Abnehmer

den Umsatz ohnehin im Ansässigkeitsmitgliedstaat im Reverse-Charge-Verfahren besteuern muss. Auch wird der Abnehmer im Zweifel darauf verweisen, dass sich ausweislich des Kontrollinstruments, der Zusammenfassenden Meldung, keine Beanstandungen ergeben haben. Also ist sichergestellt, dass der Leistungsempfänger den Umsatz einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zugeführt hat. Die mögliche Doppelbesteuerung wird für den Abnehmer dann besonders nachteilig sein, wenn er selbst Umsätze ausführt, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. In diesem Fall werden für ihn sowohl die Umsatzsteuer, die er nach der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens zu erklären hat, als auch die durch den deutschen Dienstleister nachbelastete Umsatzsteuer zu Kosten.

Wenn der Leistungsempfänger nicht mehr besteht oder insolvent ist, wird die nacherhobene Umsatzsteuer für den leistenden Unternehmer zu Kosten.

Die Umsatzsteuer ist je nach zivilrechtlichen Gestaltungen der Parteien auch aus dem zuvor in Rechnung gestellten Betrag herauszurechnen. Damit verringert sich die Marge des leistenden Unternehmers nicht unerheblich.

Akzeptiert der Leistungsempfänger dennoch die „korrigierte“ Rechnung unter Ausweis von deutscher Umsatzsteuer, hat sich der Leistungsempfänger diese im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens erstatten zu lassen. Erfahrungsgemäß gehen die lokalen Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in ihren Fallbeurteilungen nicht zwingend konform.²⁸⁾ Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass das BZSt in diesen Fällen eine Rechnung unter Ausweis von deutscher Umsatzsteuer zunächst nicht akzeptiert, insbesondere wenn es sich um Leistungen handelt, die zweifellos dem unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers zuzuordnen sind. Dies gilt umso mehr, wenn auf der – korrigierten – Rechnung des Leistenden die USt-IdNr. des Leistungsempfängers aufgedruckt ist. Hier kann dem Leistungsempfänger nur angeraten werden, sich eine Kopie der Prüfungsfeststellungen vom Leistenden geben zu lassen, um diese zusammen mit dem Antrag auf Vorsteuervergütung einzureichen.

Hinsichtlich der Leistungen an die Betriebsstätte des Leistungsempfängers dürfte aus der Sicht des Leistenden in der Praxis bereits schwer erkennbar sein, ob der Leistungsempfänger in dem Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. er verwendet und welcher nicht mit seinem Ansässigkeitsmitgliedstaat identisch ist, über eine Betriebsstätte im Sinne des Umsatzsteuergesetzes verfügt.²⁹⁾ Kommt nun noch die aktive Verwendung und deren Aufzeichnung hinzu, ergibt sich hieraus eine weitere Verkomplizierung bei der Leistungsortbestimmung.

Bei der Gleichstellung nicht unternehmerisch tätiger juristischer Personen mit Unternehmen erscheint auch

23) BMF v. 4. 9. 2009, IV B 9 – S 7117/08/10001, BStBl I 2009, 1005, Tz. 13.

24) Vgl. strategische Programm der EU-Kommission, Dokument Nr. IP/00/615, www.europa.eu.

25) Rüth, EU-UStB 2009, 7.

26) Siehe oben unter I.1.

27) BMF v. 4. 9. 2009, IV B 9 – S 7117/08/10001, BStBl I 2009, 1005, Tz. 15.

28) Vgl. in diesem Zusammenhang die Vorlage des FG Hamburg v. 20. 4. 2010, 3 K 3/09, EFG 2010, 1170 (EuGH Az.: C-218/10).

29) Slotty-Harms, UVR 2010, 91, 93.

die Nachfrageverpflichtung³⁰⁾ zweifelhaft. Fraglich ist, wieso die Nachfrageverpflichtung bei der Erbringung von Leistungen an juristische Personen (des öffentlichen Rechts) geregelt ist, in den anderen Fällen im B2B Bereich indes nicht.³¹⁾

Während der Verwendungsbegriff vor 2010 nur in Ausnahmefällen zur Anwendung kam, wird die aktive Verwendung mit der Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets in 2010 im innergemeinschaftlichen Dienstleistungsverkehr im B2B-Bereich zur Regel. Nur für die wenigsten Unternehmer dürfte dieser Mehraufwand praktisch umsetzbar sein.

Nach alledem bleibt festzuhalten, dass nach dem Wandel der Funktion der USt-IdNr. im innergemeinschaftlichen Dienstleistungsverkehr kein Raum mehr für die strenge Auslegung des Verwendungsbegriffs besteht. Es wäre wünschenswert, wenn die Finanzverwaltung zukünftig Abstand von ihrer bisherigen Rechtsauffassung nehmen und klarstellen würde, dass das Vorliegen einer gültigen USt-IdNr. unabhängig von ihrer Verwendung als ausreichender Unternehmensnachweis anerkannt wird.

III. Vorlagebeschluss des BFH vom 1. 4. 2009³²⁾

Die Finanzverwaltung könnte schon früher als erhofft dazu gezwungen sein, sich mit dem Begriff der Verwendung neuerlich auseinanderzusetzen. Denn der BFH hat noch zu der alten Rechtslage, im konkreten Fall zur Verlagerung des Leistungsorts nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c, Satz 2 UStG bei der Zellvermehrung, dem EuGH u. a. folgende Frage vorgelegt:

Ist Art. 28b Teil F Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, dass die Dienstleistung dem Empfänger bereits dann „unter seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erbracht“ worden ist, wenn diese in der Rechnung des Erbringers der Dienstleistung angeführt ist, ohne dass eine ausdrückliche schriftliche Vereinbarung über ihre Verwendung getroffen wurde?

Der BFH stellt die folgenden Erwägungen an:

Art. 28b Teil F Unterabs. 1 der Sechsten MwSt-RL erfordert, dass der Empfänger der Dienstleistung eine USt-IdNr. in einem anderen Mitgliedstaat hat und ihm die Dienstleistung unter dieser USt-IdNr. erbracht wurde. Der Wortlaut der Bestimmung kann ohne weiteres dahin verstanden werden, dass die Dienstleistung bereits immer dann unter dieser USt-IdNr. erbracht wurde, wenn der Leistungserbringer die USt-IdNr. des Leistungsempfängers in seiner Rechnung angibt.

Ebenso wenig sei den Begründungserwägungen nicht zu entnehmen, dass neben der Angabe der USt-IdNr. in der Rechnung weitere Voraussetzungen für die Leistungsortverlagerung vorliegen müssen.

Darüber hinaus deutet der BFH eine Verkomplizierung des Handelsverkehrs an, wenn man – zumindest bei den Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen – neben der Angabe der USt-IdNr. in der Rechnung zusätzliche Vereinbarungen fordern würde.

Der BFH hegt Zweifel ob der deutsche Gesetzeswortlaut („verwendet“) die Vorgabe in Art. 28b Teil F Unterabs. 1 der Sechsten MwSt-RL zutreffend umsetzt und der Zweck der Vorschrift eine derartige Auslegung erfordert.

Obschon die Rechtsfrage und die Erwägungen noch zur alten Rechtslage ergingen, besteht aus meiner Sicht kein Grund, diese nicht auch auf die derzeit geltende Rechtslage zu übertragen.³³⁾

IV. Fazit/Ausblick

Mit der Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets in nationales Recht haben sich die Wirkungen der USt-IdNr., dem wichtigsten Kontrollinstrument bei der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt, gewandelt. Im Gegensatz zur Rechtslage bis 2009 kommt der USt-IdNr. im Dienstleistungsverkehr keine Tatbestandsfunktion mehr zu. Die Beweis- oder Indizfunktion der USt-IdNr. hinsichtlich der Unternehmereigenschaft hat hingegen an Bedeutung gewonnen. Vor dem Hintergrund der fehlenden materiell-rechtlichen Wirkung ist es kritisch zu betrachten, dass die Finanzverwaltung an dem strengen Verwendungsbegriff der USt-IdNr. festgehalten hat. Vielmehr führt dieser strenge Verwendungsbegriff „ohne Not“ zu einer Verkomplizierung der Rechtsanwendung. Hoffnung besteht insoweit, als der von der Finanzverwaltung angewandte Verwendungsbegriff auf dem richterlichen Prüfstand steht.

30) Siehe oben unter II.2 dritter Punkt.

31) Huschens, NWB 2009, 3412.

32) BFH v. 1. 4. 2009, XI R 52/07, BStBl II 2009, 563 (EuGH Az. C-156/09).

33) Zweifel, ob die BFH-Auffassung zutreffend ist, hat Huschens, NWB 2009, 3414, der anmerkt, dass nach der bis zum 31. 12. 2009 geltenden Rechtslage der Leistungsempfänger nicht verpflichtet ist, die ihm erteilte USt-IdNr. bei einer sonstigen Leistung zu verwenden, um eine Verlagerung des Leistungsorts in den EU-Mitgliedstaat der verwendeten USt-IdNr. zu erreichen. Es könnte von daher richtig sein, dass die USt-IdNr. deshalb bei jedem Umsatz „verwendet“ werden muss.

Aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte zur Grunderwerbsteuer im Jahr 2009

Andrea Claßen, Düsseldorf*)

Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über die Grunderwerbsteuerlichen Entscheidungen des vergangenen Jahres. Neben den verschiedenen Tatbeständen des § 1 GrEStG lag ein Schwerpunkt der zu beurteilenden Fallgestaltungen bei der Rückabwicklung von Erwerbsvorgängen i. S. d. § 16 GrEStG sowie der Anzeigepflicht der Beteiligten.

*) Andrea Claßen ist Vorsitzende Richterin am Finanzgericht Düsseldorf.

Inhalt	Seite
I. Gegenstand der Steuer	277
1. Kaufvertrag oder anderes Rechtsgeschäft mit Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG)	277
2. Übergang des Eigentums ohne vorausgegangenes Rechtsgeschäft und ohne Auflassung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG)	277
3. Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG)	278
4. Rechtsvorgänge ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung (§ 1 Abs. 2 GrEStG)	278
5. Änderung des Gesellschaftersbestands einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft (§ 1 Abs. 2a GrEStG)	278
6. Übereignung von Gesellschaftsanteilen einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG)	279
II. Steuervergünstigungen	279
1. Besondere Ausnahmen von der Besteuerung (§ 4 GrEStG)	279
2. Übergang auf eine Gesamthand und Übergang von einer Gesamthand (§§ 5, 6 GrEStG)	279
3. Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flächeneigentum (§ 7 GrEStG)	279
III. Bemessungsgrundlage (§§ 8, 9 GrEStG)	280
IV. Nichtfestsetzung der Steuer, Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung (§ 16 GrEStG)	280
V. Örtliche Zuständigkeit, Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, Anzeigepflichten und Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung	281
1. Örtliche Zuständigkeit, Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 17 GrEStG)	281
2. Anzeigepflicht der Beteiligten (§ 19 GrEStG)	281
VI. Ausblick	281

Literatur: *Boruttau/Fischer*, GrEStG, München, 12. Aufl. 2007; *Heine*, Der Mehrerwerb gegen Geldausgleich in der ländlichen Flurbereinigung und im Baulandumlegungsverfahren nach dem Grunderwerbsteuergesetz, UVR 2006, 59; *Hofmann*, GrEStG Kommentar, Herne, 9. Aufl. 2010; *Pahlke/Franz*, GrEStG, München, 4. Aufl. 2010.

I. Gegenstand der Steuer

1. Kaufvertrag oder anderes Rechtsgeschäft mit Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG)

Der Grunderwerbsteuer unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet. Die Vorschrift knüpft allein an das schuldrechtliche Geschäft an und setzt deshalb nicht voraus, dass der Verkäufer auch Eigentümer des verkauften Grundstücks ist.¹⁾ Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG stehen Gebäude auf fremdem Boden den Grundstücken gleich. Für Zwecke der Grunderwerbsteuer wird ein Gebäude auf fremdem Boden damit als selbständiger Gegenstand des Rechtsverkehrs behandelt.²⁾ Bürgerlich-rechtlich ist zwar das mit dem Boden fest verbundene Gebäude wesentlicher Bestandteil des Grundstücks (§ 94 Abs. 1 BGB) und kann nicht losgelöst vom Grundstück übereignet werden.³⁾ Etwas anderes gilt nach § 95 BGB für sog. Scheinbestandteile, d. h. Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind, sowie ein Gebäude, das nur in Ausübung eines Rechts an einem fremden Grundstück von dem Berechtigten mit dem Grundstück verbunden worden ist. Hiermit hatte sich das FG Nürnberg in der Entscheidung vom 1. 4. 2009⁴⁾ zu befassen. Die Klägerin hatte ursprünglich einen Lagerplatz an eine GmbH vermietet, die darauf Lagerhallen und Betriebsgebäude errichtete. Bei Beendigung des Mietverhältnisses verzichtete die Klägerin auf einen Rückbau der baulichen Anlagen. Das Finanzamt unterwarf die Übertragung des Eigentums an den Gebäuden der Mieterin auf fremdem Boden der Grunder-

werbsteuer; die hiergegen gerichtete Klage wurde abgewiesen: bei den Gebäuden habe es sich bis zur Rückgabe des Grundstücks an die Vermieterin um Scheinbestandteile nach § 95 BGB gehandelt. Bei einer späteren Änderung der Zweckbestimmung – z. B. aufgrund Rückgabe des vermieteten Grundstücks an den Vermieter – werde das Gebäude nur bei entsprechender Einigung zwischen Gebäudeeigentümer und Grundstückseigentümer wesentlicher Bestandteil des Grundstücks. Eine solche Vereinbarung und daraus resultierende Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG bejahte das Gericht im Streitfall.

2. Übergang des Eigentums ohne vorausgegangenes Rechtsgeschäft und ohne Auflassung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG)

Der Grunderwerbsteuer unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG der Übergang des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf. Hiervon erfasst wird im Wesentlichen der Eigentumsübergang kraft Gesetzes (z. B. durch Gesamtrechtsnachfolge, § 1922 Abs. 1 BGB, Anwachsung nach § 1416 BGB, Erwerb eines Anteils am Nachlass nach § 2032, § 2033 BGB)⁵⁾ oder durch Hoheitsakt. Ausgenommen nach Satz 2 Buchst. a der Vorschrift ist unter anderem der Übergang des Eigentums durch Abfindung in Land und die unentgeltliche Zuteilung von Land für gemeinschaftliche Anlagen im Flurbereinigungsverfahren, nach Satz 2 Buchst. b der Übergang des Eigentums im Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch.⁶⁾ Die Ausnahmeregelung nach Satz 2 Buchst. b beschränkt sich auf das **förmliche Umlegungsverfahren** und kann nicht auf freiwillige Baulandumlegungen aus-

1) BFH v. 16. 4. 2009, II B 171/08, n.v.; vgl. auch BFH v. 8. 12. 1995, II R 93/94, BStBl II 1996, 27; Hofmann, 9. Aufl. 2010, § 1 GrEStG Rz. 31.

2) Pahlke/Franz, München, 4. Aufl. 2010, § 2 GrEStG Rz. 100.

3) Pahlke/Franz, 4. Aufl. 2010, § 2 GrEStG Rz. 99.

4) FG Nürnberg v. 1. 4. 2009, K 702/2008, EFG 2009, 1140.

5) Vgl. i.E. Boruttau/Fischer, 12. Aufl. 2007, § 1 GrEStG Rz. 520.

6) Vgl. dazu Heine UVR 2006, 59.

gedehnt werden.⁷⁾ Diese unterschiedliche Behandlung von Grundstückserwerben im amtlichen Umlegungsverfahren und bei der freiwilligen Umlegung ist nach FG München⁸⁾ verfassungsgemäß.

3. Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG)

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot begründet. Die Verschaffung des Kaufangebots bedeutet noch keinen Erwerb des Grundstücks selbst, weder des Eigentums noch der Verwertungsmöglichkeit.⁹⁾ Allerdings können § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 1 Abs. 2 GrEStG – Verschaffung der Verwertungsbefugnis (s. u.) – nebeneinander erfüllt sein.¹⁰⁾ § 1 Abs. 2 GrEStG verlangt allerdings über § 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG hinaus eine Beteiligung an der Grundstückssubstanz.¹¹⁾ Mit der Abgrenzung zwischen beiden Tatbeständen befasst sich die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg vom 25. 2. 2009.¹²⁾ Die Grundstückseigentümer hatten mit der Klägerin einen Grundstücksentwicklungsvertrag abgeschlossen, nach dem sie sich verpflichteten, zu bildende Teilgrundstücke an die Klägerin oder zu benennende Dritte zu einem bestimmten Verkehrswert zu veräußern; die Klägerin sollte alle hierzu erforderlichen Maßnahmen sowie Vermarktung und Bebauung vornehmen. Das Finanzamt unterwarf den Grundstücksentwicklungsvertrag der Besteuerung nach § 1 Abs. 2 GrEStG; dem folgte das Gericht nicht. Eine Verwertungsbefugnis der Klägerin verneinte es, stützte den Bescheid aber auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG. Der Klägerin habe ein Ankaufsrecht zugestanden, das sie auf Dritte übertragen durfte. Durch die Benennung der Enderwerber, die Übertragung der Rechte der Klägerin auf diese und die Ausübung der abgetretenen Rechte durch die Enderwerber sei der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG erfüllt.

4. Rechtsvorgänge ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung (§ 1 Abs. 2 GrEStG)

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Die Verwertungsbefugnis verlangt hier eine **Beteiligung an der Grundstückssubstanz**.¹³⁾ Die Verwertungsbefugnis kann in zweifacher Weise bestehen, nämlich zum einen aus dem Recht zur Nutzung, zum anderen aus dem Recht, das Grundstück wie ein Zwischenerwerber auf eigene Rechnung zu veräußern, dann erfolgt die Beteiligung an der Substanz des Grundstücks durch Teilhabe am Erlös. Im ersteren Fall dagegen, bei der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis durch Nutzung, muss die Substanzbeteiligung durch Wertbeteiligung in anderer Weise erfolgen.¹⁴⁾ Eine Substanzbeteiligung ergibt sich nicht aus der bloßen Möglichkeit zur Verfolgung eigener wirtschaftlicher Interessen. Verschafft daher der Grundstückseigentümer einem Bauunternehmen die Möglichkeit, das Grundstück mit dem noch zu erstellenden Gebäude als einheitlichen Erwerbsgegenstand anzubieten, erfüllt dies in der Person des Bauunternehmers nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG.¹⁵⁾ Nach

FG Berlin-Brandenburg vom 25. 2. 2009¹⁶⁾ begründet die vom Grundstückseigentümer eingeräumte Befugnis, Kaufinteressenten an eine Bauerrichtung zu binden, noch keine Verwertungsbefugnis. Dagegen erwirbt nach FG Münster vom 22. 1. 2009¹⁷⁾ eine öffentlich-rechtliche Körperschaft durch Abschluss eines notariellen Rahmenvertrages mit einer GmbH die Verwertungsbefugnis i. S. d. § 1 Abs. 2 GrEStG an den von der GmbH für städtebauliche Vorhaben erworbenen, vorgehaltenen und veräußerten Grundstücken, wenn der Einkauf und die Verwertung der Grundstücke durch die GmbH auf Rechnung der Körperschaft erfolgt und ihr vertraglich umfassende Einflussmöglichkeiten eingeräumt werden, die auch die Preisbildung, die Übernahme eines verbleibenden Defizits durch sie und die Auskehrung eines Überschusses betreffen, sodass die GmbH im Interesse der Körperschaft tätig wird und lediglich als deren beauftragte Hilfsperson anzusehen ist.

5. Änderung des Gesellschafterbestands einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft (§ 1 Abs. 2a GrEStG)

Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand **unmittelbar oder mittelbar** dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a GrEStG als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. § 1 Abs. 2a GrEStG fingiert damit den Übergang der Grundstücke auf eine neue Personengesellschaft. Die Änderung des Gesellschafterbestands nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG kann in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen.¹⁸⁾

Bei fingierten Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist die Steuervergünstigung nach § 6 Abs. 3 GrEStG jedenfalls bei einer unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands entsprechend anwendbar.¹⁹⁾ Unmittelbar ändert sich der Gesellschafterbestand bei einem zivilrechtlich wirksamen Übergang eines Mitgliedschaftsrechts einschließlich der anteiligen sachenrechtlichen Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen auf ein neues Mitglied der

7) FG München v. 22. 6. 2009, 4 K 620/07, EFG 2010, 587 (Rev. BFH, Az. II R 69/09); BFH v. 6. 9. 1988, II B 98/88, BStBl II 1988, 1008; v. 17. 2. 2005, II B 24/04, BFH/NV 2006, 365.

8) FG München v. 22. 6. 2009, 4 K 620/07, EFG 2010, 587 (Rev. BFH, Az. II R 69/09).

9) Boruttau/Fischer, 12. Aufl. 2007, § 1 Rz. 490; Hofmann, § 1 GrEStG Rz. 73.

10) Boruttau/Fischer, 12. Aufl. 2007, § 1 Rz. 489 mit Rechtsprechungsnachweisen.

11) BFH v. 29. 7. 2009, II R 2/08, BFH/NV 2009, 1833; s. u.

12) FG Berlin-Brandenburg v. 25. 2. 2009, 11 K 1190/05 B, EFG 2009, 1325.

13) Vgl. Hofmann, 9. Aufl. 2010, § 1 GrEStG Rz. 80.

14) BFH v. 29. 7. 2009, II R 2/08, BFH/NV 2009, 1833.

15) BFH v. 29. 7. 2009, II R 2/08, BFH/NV 2009, 1833.

16) FG Berlin-Brandenburg v. 25. 2. 2009, 11 K 1190/05, EFG 2009, 1325.

17) FG Münster v. 22. 1. 2009, 8 K 2155/05 GrE, EFG 2009, 1249.

18) BFH v. 27. 4. 2005, II R 61/03, BFHE 210, 56 = BStBl II 2005, 649.

19) BFH v. 27. 4. 2005, II R 61/03, BFHE 210, 56; vgl. dazu auch Hofmann § 6 GrEStG Rz. 13.

Personengesellschaft.²⁰⁾ Nach FG München vom 18. 3. 2009²¹⁾ gilt § 6 Abs. 3 GrEStG auch bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands.

6. Übereignung von Gesellschaftsanteilen einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG)

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt der Steuer, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht kommt, ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft begründet. Maßgeblich für die Entstehung der Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG ist nur der schuldrechtliche Vertrag.²²⁾

II. Steuervergünstigungen

1. Besondere Ausnahmen von der Besteuerung (§ 4 GrEStG)

Von der Besteuerung ausgenommen sind nach § 4 Nr. 1 GrEStG der Erwerb eines Grundstücks durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts, wenn das Grundstück aus Anlass des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben oder aus Anlass von Grenzänderungen von der einen auf die andere juristische Person übergeht und nicht überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art dient. Der Erwerb eines Grundstücks durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts (christliche Kirche) aus Anlass des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben von der einen auf die andere juristische Person (eine andere christliche Kirche) ist nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer zu befreien.²³⁾

2. Übergang auf eine Gesamthand und Übergang von einer Gesamthand (§ 5, § 6 GrEStG)

§ 5 GrEStG betrifft den Übergang eines Grundstücks auf eine Gesamthand, § 6 GrEStG den Übergang von einer Gesamthand. Diese Vorschriften sind auf juristische Personen nicht anwendbar.²⁴⁾

Geht ein Grundstück von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand über, wird die Steuer nicht erhoben, soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der Gesamthand Beteiligten seinem Bruchteil am Grundstück entspricht, § 5 Abs. 1 GrEStG. Nach § 5 Abs. 2 GrEStG wird die Steuer beim Übergang eines Grundstücks von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Nach Abs. 3 der Vorschrift sind die Absätze 1 und 2 insoweit nicht anzuwenden, als sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert. Nach BFH vom 7. 10. 2009²⁵⁾ setzt § 5 Abs. 3 GrEStG die objektive Möglichkeit einer Steuerumgehung voraus und ist einschränkend dahingehend auszulegen, dass trotz Verminderung der vermögensmäßigen Beteiligung des grundstückseinbringenden Gesamthänders die Vergünstigung nach Abs. 1 und 2 nicht entfällt, wenn aufgrund einer Anteilsschenkung eine Steuerumgehung objektiv ausscheidet.

Geht ein Grundstück von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand über, wird die Steuer nicht erhoben, soweit Anteile der Gesellschafter am Vermögen der erwerbenden Gesamthand den jeweiligen Anteilen dieser Gesellschafter am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen (§ 6 Abs. 3, Abs. 1 Satz 1 GrEStG). § 6 Abs. 3 GrEStG ist bei fingierten Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 2a GrEStG auch bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands entsprechend anwendbar.²⁶⁾

Die Grunderwerbsteuerpflicht des Grundstücksübergangs bei **Umwandlungsvorgängen** ist nicht verfassungswidrig.²⁷⁾ Der BFH hatte bereits mit Urteil vom 15. 1. 2003²⁸⁾ ausgeführt, dass die Nichtbesteuerung zwischen verbundenen Gesellschaften verwirklichter Grunderwerbsteuertatbestände eine steuerpolitische Entscheidung sei, die nur vom Gesetzgeber getroffen werden könne. Nunmehr ist durch das **Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. 12. 2009** § 6a GrEStG – **Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern** – eingefügt worden. Für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes wird danach die Steuer nicht erhoben; für die aufgrund einer Umwandlung übergehende Verwertungsbefugnis wird die Steuer nach § 1 Abs. 2 insoweit nicht erhoben. Satz 1 gilt auch für entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. Satz 1 gilt nur, wenn an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind; i. S. v. Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist.

3. Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flächeneigentum (§ 7 GrEStG)

Nach § 7 Abs. 2 GrEStG wird die Steuer nicht erhoben, wenn ein Grundstück, das einer Gesamthand gehört, von den an der Gesamthand Beteiligten flächenweise geteilt wird, soweit der Wert des Teilgrundstücks, das der einzelne Erwerber enthält, dem Anteil entspricht, zu dem er am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. **Flächenweise Teilung** in diesem Sinne ist auch die Begründung von Wohnungseigentum oder Sondereigentum. Allerdings verlangt die Rechtsprechung einen ge-

20) BFH v. 27. 4. 2005, II R 61/03, BFHE 210, 56.

21) FG München v. 18. 3. 2009, 4 K 1978/07, EFG 2009, 1141.

22) FG Köln v. 15. 7. 2009, 5 K 683/06, StE 2010,472.

23) FG Hamburg v. 5. 11. 2009, 3 K 71/09 (Rev. BFH, Az. II R 16/10).

24) BFH v. 4. 9. 2009, II B 95/08, BFH/NV 2009, 1148.

25) BFH v. 7. 10. 2009, II R 58/08, BStBl II 2010, 302.

26) FG München v. 18. 3. 2009, 4 K 1978/07, EFG 2009, 1141.

27) BFH v. 9. 4. 2009, II B 95/08, BFH/NV 2009, 1148.

28) BFH v. 15. 1. 2003, II R 50/00, BFHE 200, 430, BStBl II 2003, 320.

wissen zeitlichen Zusammenhang zwischen den zu einer flächenmäßigen Aufteilung des Grundstücks erforderlichen Rechtsakten.²⁹⁾ Ausreichend dafür ist aber, wenn die zur Aufteilung erforderlichen Rechtsakte aufgrund planmäßiger Durchführung in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erfolgen.³⁰⁾ Die Steuerfreiheit nach § 7 Abs. 2 GrEStG ist daher auch dann zu bejahen, wenn die gesamthänderischen Eigentümer einer Eigentumswohnung alles aus ihrer Sicht Erforderliche getan haben, um diese in Flächeneigentum aufzuteilen, die einzelnen Teilakte sich aber aus nicht in ihrer Person liegenden Umständen über mehr als zwei Jahre verzögern.³¹⁾

III. Bemessungsgrundlage (§ 8, § 9 GrEStG)

Die Steuer bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung, § 8 Abs. 1 GrEStG. Als Gegenleistung gilt bei einem Kauf gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der **Kaufpreis** einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Der Kaufpreis nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG muss nicht zahlenmäßig festgelegt sein; eine Bestimmbarkeit nach objektiven Merkmalen reicht aus.³²⁾

Ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen Grundstückskaufvertrag und Bauvertrag, der zu einem **einheitlichen Erwerbsgegenstand** führt, wird indiziert, wenn der Veräußerer aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis annähernd zur Baureife gediehenen Planung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot annimmt.³³⁾ Ein einheitliches Angebot der Veräußererseite kann auch vorliegen, wenn es nicht in einem einzigen Schriftstück und zu einem einheitlichen Gesamtpreis unterbreitet wurde.³⁴⁾

Kosten für bereits durchgeführte Erschließungs- und Naturschutzausgleichsmaßnahmen, die eine Gemeinde beim Verkauf eines gemeindeeigenen Grundstücks als Teil des Kaufpreises in Rechnung stellt, gehören zur Bemessungsgrundlage der GrESt.³⁵⁾ Die Übernahme der **Kosten für eine Ausgleichsmaßnahme**, die von der Stadt als Grundstücksverkäuferin aus Gründen des Naturschutzes auf einem anderen Grundstück vorzunehmen waren, durch den Erwerber hat der BFH mit Urteil vom 28. 10. 2009³⁶⁾ als Teil der Gegenleistung i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und damit der Bemessungsgrundlage (§ 8 Abs. 1 GrEStG) beurteilt. Dafür kam es nicht darauf an, ob die Maßnahmen zum Ausgleich an anderer Stelle dem Eingriffsgrundstück nach § 9 Abs. 1a BauGB zugeordnet wurden. Sofern eine solche Zuordnung unterblieben sei, habe sich die Stadt des Rechts, den Vorhabenträger oder Eigentümer nach § 135a BauGB zu den Kosten der Ausgleichsmaßnahme heranzuziehen, begeben; wolle die Stadt die Kosten in diesem Fall nicht selbst tragen, sei sie darauf angewiesen, die Kosten vertraglich abzuwälzen. Die kaufvertragliche Übernahme der Kosten wäre dann ohne weiteres Teil des Kaufpreises i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und damit in die Bemessungsgrundlage gem. § 8 Abs. 1 GrEStG einzubeziehen. Sei dagegen eine Zuordnung erfolgt, rechne die kaufvertragliche Übernahme der Ausgleichskosten ebenfalls zur Gegenleistung, da die

Stadt sich verpflichtet habe, die noch erforderliche Ausgleichsmaßnahme durchzuführen und das Grundstück naturschutzrechtlich geordnet auf die Klägerin zu übertragen. Erwerbsgegenstand sei daher das Grundstück mit dem an anderer Stelle ausgeglichenen Eingriff.

Ist Gegenstand des Erwerbs ein mit Altlasten kontaminiertes Grundstück und verpflichtet sich der Erwerber im Kaufvertrag zur Sanierung des Grundstücks, gehören die dafür entstandenen Kosten nicht zur Gegenleistung, wenn bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages noch keine Sanierungsverfügung an den Veräußerer ergangen war.³⁷⁾

IV. Nichtfestsetzung der Steuer, Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung (§ 16 GrEStG)

Wird ein Erwerbsvorgang rückgängig gemacht, bevor das Eigentum am Grundstück auf den Erwerber übergegangen ist, wird auf Antrag nach § 16 Abs. 1 GrEStG die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben. § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG normiert für die Rückgängigmachung durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechts oder eines Wiederkaufsrechts eine Frist von zwei Jahren seit Entstehung der Steuer.

Die Ausübung eines in einem Grundstückskaufvertrag vereinbarten Rücktrittsrechts, das vom nachträglichen Eintritt bestimmter Ereignisse abhängig ist, fällt allerdings nach BFH vom 18. 11. 2009³⁸⁾ bei vollständiger Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs unter die Vorschrift des § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG, unterliegt also nicht der Zweijahresfrist.

Bei einer Aufeinanderfolge mehrerer Erwerbsvorgänge ist das Vorliegen der Voraussetzungen des § 16 GrEStG auf jeder Vertragsstufe zu prüfen.³⁹⁾

Neben der **zivilrechtlichen Rückabwicklung** des Vertrages erfordert § 16 Abs. 1 GrEStG, dass die Vertragsparteien die ausgetauschten Leistungen tatsächlich und vollständig zurückgewähren.⁴⁰⁾ Dafür ist eine vollständige **Rückgewähr des gezahlten Kaufpreises** notwendig. Der Rückabwicklung steht aber nicht entgegen, dass die Parteien die während der Besitzzeit gezogenen Nutzungen und Lasten nicht gegenseitig erstatten.⁴¹⁾ Der Veräußerer muss seine ursprüngliche Rechtsstellung wieder erlangen; die Verfügungsmöglichkeit des Erwerbers muss entfallen. Erfolgt in Zusammenhang mit der Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs eine **Weiterveräußerung** des Grundstücks, ist für § 16 Abs. 1 GrEStG entscheidend, ob für den früheren Erwerber in Zusammenhang mit der

29) BFH v. 16. 2. 1994, II R 96/90, BFH/NV 1995, 156; v. 8. 8. 1990, II R 20/88, BFHE 161, 180 = BStBl II 1990, 922.

30) BFH v. 8. 8. 1990, II R 20/88, BFHE 161, 180 = BStBl II 1990, 922.

31) FG Düsseldorf v. 11. 3. 2009, 7 K 3964/08 GE, EFG 2009, 1329.

32) BFH v. 30. 3. 2009, II R 1/08, BFH/NV 2009, 1666.

33) BFH v. 21. 9. 2005, II R 49/04, BStBl II 2006, 269.

34) BFH v. 29. 7. 2009, II R 58/07, BFH/NV 2010, 63.

35) BFH v. 23. 9. 2009, II R 21/08, BFH/NV 2010, 679.

36) BFH v. 28. 10. 2009, II R 18/08, BStBl II 2010, 497.

37) BFH v. 30. 3. 2009, II R 62/06, BStBl II 2009, 854.

38) BFH v. 18. 11. 2009, II R 11/08, BFH/NV 2010, 359.

39) BFH v. 16. 10. 2009, II B 37/09, BFH/NV 2010, 240.

40) FG Münster v. 22. 1. 2009, 8 K 5035/06 GrE, EFG 2009, 770.

41) FG Münster v. 22. 1. 2009, 8 K 5035/06 GrE, EFG 2009, 770.

Weiterveräußerung die Möglichkeit der Verwertung einer aus dem früheren Erwerbsvorgang herzuleitenden Rechtsposition verblieben war. Hat er eine solche Rechtsposition behalten und bei Weiterveräußerung in eigenem Interesse verwertet, fehlt es an einer vollständigen Rückabwicklung des ersten Vertrages i. S. v. § 16 Abs. 1 GrEStG.⁴²⁾

Die direkte Rückübertragung eines Grundstücks von einem Dritterwerber auf den Erstveräußerer steht der Anwendung des § 16 GrEStG nur dann nicht entgegen, wenn und soweit die Rückübertragung auch den Zwischenerwerbern zugerechnet werden kann.⁴³⁾

§ 16 Abs. 3 GrEStG erfasst den Fall, dass der Vertrag nicht rückabgewickelt, die vertragliche **Gegenleistung** für das Grundstück aber **herabgesetzt** wird. Die Steuer wird dann auf Antrag entsprechend niedriger festgesetzt, wenn entweder (1.) die Herabsetzung innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer stattfindet oder (2.) die Herabsetzung (Minderung) aufgrund des § 437 BGB vollzogen wird. § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfasst die einvernehmliche Herabsetzung der Gegenleistung, Nr. 2 setzt demgegenüber seinem Wortlaut nach ein gesetzliches Minderungsrecht nach § 437 BGB voraus. Entsprechend anwendbar ist § 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG aber auf ein vertraglich vereinbartes Minderungsrecht,⁴⁴⁾ d.h. eine vertragliche Verpflichtung zur Anpassung des Kaufpreises im Fall eines Sach- oder Rechtsmangels.

V. Örtliche Zuständigkeit, Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, Anzeigepflichten und Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung

1. Örtliche Zuständigkeit, Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 17 GrEStG)

§ 17 Abs. 2 und 3 GrEStG betrifft die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bei Rechtswegungen über Grundstücke, die in Bezirken verschiedener Finanzämter liegen. Nach § 17 Abs. 3a GrEStG sind in die gesonderte Feststellung nach Abs. 2 und Abs. 3 nicht die Werte nach § 138 Abs. 2 und 3 BewG aufzunehmen, wenn die Steuer nach § 8 Abs. 2 GrEStG zu bemessen ist. § 17 Abs. 3a GrEStG ist auf alle ab dem 31. 12. 2001 durchzuführenden gesonderten Feststellungen nach § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG, unabhängig vom Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs, anzuwenden.⁴⁵⁾

2. Anzeigepflicht der Beteiligten (§ 19 GrEStG)

Die Anzeigepflicht nach § 19 GrEStG knüpft an die Steuerschuldnerschaft an (§ 13 GrEStG). § 19 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, 4 bis 8 GrEStG bezieht sich auf Rechtswegungen, die i. d. R. nicht der notariellen Beurkundung unterliegen, so dass die Anzeigepflicht nach § 18 GrEStG nicht ausgelöst wird. Darüber hinaus regelt der Auffangtatbestand des § 19 Abs. 1 Satz 2 GrEStG, dass die Beteiligten auch alle übrigen Erwerbsvorgänge anzuzeigen haben, über die Gerichte, Behörden und Notare keine Anzeige zu erstatten haben.⁴⁶⁾ Dazu gehört auch der Abschluss eines Bauvertrages, der zu einem einheitlichen Erwerbsvorgang führt.⁴⁷⁾ Die Anzeigepflicht ist als objektive Verpflichtung unabhängig von den subjektiven Kenntnissen und Fähigkeiten des zur Anzeige Verpflichteten.⁴⁸⁾

Die **Anzeige der Beteiligten** über die in § 19 GrEStG aufgeführten Erwerbsvorgänge stellt eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung dar, § 19 Abs. 5 GrEStG. Wird die Anzeigepflicht nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt, wird der Beginn der **Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO** bis spätestens zum Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Jahr der Steuerentstehung folgt, hinausgeschoben.⁴⁹⁾

Bei einem Einbringungsvorgang, bei dem ein Gesellschafter, der sich gegen Kapitalerhöhung zu Sacheinlagen (u. a. Grundstücken) verpflichtet, erwirbt dieser als Gegenleistung einen Anspruch auf neue (zusätzliche) Anteile am Stammkapital der GmbH; insoweit ergibt sich die Grunderwerbsteuerpflicht aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.⁵⁰⁾ Eine Anzeigepflicht besteht hinsichtlich dieses Rechtswegens nur für den beurkundenden Notar nach § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 2 GrEStG; die Nichterfüllung dieser Verpflichtung durch den Notar schiebt den Beginn der Festsetzungsfrist nicht hinaus.⁵¹⁾

Ist die Anzeige **unvollständig**, wird die Anlaufhemmung durch Abgabe der Anzeige nur beendet, wenn das Finanzamt aufgrund der Angaben in der Anzeige in eine Prüfung der Steuerpflicht eintreten kann.⁵²⁾ Einer Anzeige nach § 19 GrEStG kommt deshalb keine die Anlaufhemmung beendende Wirkung zu, wenn ihr die nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG erforderlichen Angaben – Bezeichnung des Grundstücks nach Grundbuch, Kataster, Straße und Hausnummer – vollständig fehlen.⁵³⁾

VI. Ausblick

Im Beschluss vom 27. 5. 2009⁵⁴⁾ hat der BFH **verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Ansatz des Grundbesitzwerts gem. § 8 Abs. 2 GrEStG i. V. m. § 138 ff. BewG** als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer geäußert. Der BFH hält insoweit eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG für angezeigt. Das BMF wurde auf der Grundlage von § 122 Abs. 2 FGO aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten. Nach Ansicht des BFH bestehen verfassungsrechtliche Bedenken, ob der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Ansatz der gesondert festgestellten Grundstückswerte (§ 8 Abs. 2 GrEStG i. V. m. §§ 138 ff. BewG) als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer verfassungsgemäß ist, soweit das bebaute Grundstück betroffen ist. Insoweit verweist der BFH auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. 11. 2006,⁵⁵⁾ wonach die Bewertung von bebauten Grundstücken im vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 146 Abs. 2 Satz 1 BewG zur Erfüllung der

42) FG Schleswig-Holstein v. 19. 3. 2009, 3 K 40/08, EFG 2009, 1137.

43) BFH v. 16. 10. 2009, II B 37/09, BFH/NV 2010, 240.

44) Pahlke/Franz, 4. Aufl. 2010, § 16 GrEStG Rz. 66; FG Düsseldorf v. 16. 12. 2009, 7 K 1745/07 GE, n.v.

45) BFH v. 17. 8. 2009, II B 172/08, BFH/NV 2009, 1970.

46) Vgl. dazu Pahlke/Franz, 4. Aufl. 2010, § 19 GrEStG Rz. 7.

47) BFH v. 29. 7. 2009, II R 58/07, BFH/NV 2010, 63.

48) BFH v. 29. 7. 2009, II R 58/07, BFH/NV 2010, 63.

49) Hofmann, 9. Aufl. 2010, § 19 GrEStG Rz. 16.

50) FG Münster v. 24. 9. 2009, 8 K 2284/06 GrE, EFG 2010, 507.

51) FG Münster v. 24. 9. 2009, 8 K 2284/06 GrE, EFG 2010, 507.

52) Vgl. Pahlke/Franz, 4. Aufl. 2010, vor § 15 GrEStG Rz. 13.

53) BFH v. 17. 8. 2009, II B 172/08, BFH/NV 2009, 1970.

54) BFH v. 27. 5. 2009, II R 64/08, BStBl II 2009, 856.

55) BVerfG v. 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192.

Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) strukturell ungeeignet sei. Das BVerfG habe ferner ausgeführt, die Bewertung der unbebauten Grundstücke entspreche aufgrund der durch § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG a. F. angeordneten, bis Ende 2006 geltenden Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. 1. 1996 nicht den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG. Diese Ausführungen lassen sich, wie der BFH ausführt, nicht lediglich auf den nur für die Erbschaft- und Schenkungsteuer bedeutsamen Vergleich der Grundstückswerte mit den für andere der Besteuerung unterliegende Gegenstände anzusetzenden Werten beschränken, sondern betreffen auch die Binnengerechtigkeit beim Wertansatz für Grundstücke. Sie sind daher für die Grunderwerbsteuer gleichermaßen von Bedeutung, soweit sich die Steuer nicht nach dem Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG), sondern nach den Werten i. S. d. §§ 138 ff.

BewG (§ 8 Abs. 2 GrEStG) bemisst. Soweit der BFH ursprünglich von der Anwendbarkeit des § 8 Abs. 2 GrEStG jedenfalls für vor dem 1. 1. 2009 verwirklichte Erwerbsvorgänge ausgegangen war,⁵⁶⁾ wird daran nicht mehr festgehalten. Nach den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 1. 4. 2010 sind Festsetzungen der Grunderwerbsteuer, die nach § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuer nach den Grundbesitzwerten bemessen, sowie die hierfür maßgeblichen Feststellungen der Grundbesitzwerte und Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Heranziehung der Grundbesitzwerte als Bemessungsgrundlage vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 4 AO durchzuführen.

56) BFH v. 9. 4. 2008, II R 32/06, BFH/NV 2008, 1526; v. 11. 6. 2008, II R 58/06, BFHE 222, 87 = BStBl II 2008, 879.

UVR-Praxisfall

Ortsbestimmung bei Dienstleistungen an gemischt tätige juristische Personen

StB Philipp Matheis, München^{*)}

Die seit 1. 1. 2010 geltenden neuen Grundregeln bei der Ortsbestimmung von Dienstleistungen bestimmen, dass Leistungen an Unternehmer (B2B-Umsätze) grundsätzlich am Sitzort des Empfängers, Leistungen an Endverbraucher (B2C-Umsätze) grundsätzlich am Sitzort des leistenden Unternehmers als ausgeführt gelten. Für deutsche Unternehmer bedeutet dies, dass B2B-Dienstleistungen an ausländische Unternehmer grundsätzlich dem Reverse-Charge-Verfahren im Ausland, B2C-Dienstleistungen an Ausländer hingegen grundsätzlich der Besteuerung in Deutschland unterliegen. Das hierzu ergangene BMF-Schreiben vom 4. 9. 2009¹⁾ wurde inzwischen durch zwei weitere BMF-Schreiben vom 8. 12. 2009²⁾ und vom 18. 3. 2010³⁾ ergänzt. Die vorgenommenen Klarstellungen der Verwaltungsauffassung betreffen im Wesentlichen die Ortsbestimmung in jenen Fällen, in denen der Leistungsempfänger sowohl einer unternehmerischen als auch einer nicht unternehmerischen Tätigkeit nachgeht. In diesen Konstellationen kann die Ortsbestimmung für den leistenden Unternehmer in der Praxis aber leider zum bedauerlichen Ratespiel werden. Der folgende Praxisfall beschäftigt sich mit der Frage, was ein leistender Unternehmer tun muss, um Rechtssicherheit für die steuerliche Behandlung seiner Dienstleistungen zu erreichen.

I. Einleitung

Nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG ist die entscheidende Voraussetzung für die Besteuerung am Sitz des Leistungsempfängers (bzw. alternativ am Ort seiner Betriebsstätte) ein Leistungsbezug für dessen unternehmerischen Bereich. Darüber hinaus sieht § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG die Besteuerung am Sitzort des Leistungsempfängers auch für jene Fälle vor, in denen der Leistungsempfänger eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit USt-IdNr. ist (z. B. eine Behörde, Gebietskörperschaft oder nicht unternehmerische Holdinggesellschaft).

Die EU-weite Grundlage der deutschen Vorschrift findet sich in Art. 43 bis 45 MwStSystRL. Nach Art. 43 Nr. 2 MwStSystRL gelten für die Ortsbestimmung von Dienstleistungen auch Nichtunternehmer, denen eine USt-IdNr. erteilt wurde, als Steuerpflichtige (= Unternehmer). Ebenso gelten Unternehmer gem. Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL selbst im Rahmen einer von ihnen ausgeübten etwaigen nicht steuerbaren Leistung für Zwecke der Ortsbestimmung als Steuerpflichtige (= Unternehmer). Das erscheint sinnvoll und soll augenscheinlich

eine Vereinfachungsregel darstellen, da für Dienstleistungen an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gem. Art. 44 MwStSystRL grundsätzlich das Empfängerortsprinzip gilt. Diese Vereinfachung ist aus Sicht des Rechtsanwenders sehr zu begrüßen, da es einen unverhältnismäßigen Aufwand darstellen würde, wenn der leistende Unternehmer für Zwecke der Ortsbestimmung stets überprüfen müsste, ob der Empfänger die bezogene Leistung für nicht steuerbare Umsätze (z. B. Schadensersatz, Geschäftsveräußerung im Ganzen) verwendet. Ebenso wäre es unzumutbar, zu verlangen, der leistende Unternehmer solle prüfen, ob der Empfänger, dem eine USt-IdNr. erteilt wurde, tatsächlich als Unternehmer handle. Genau darüber soll die Verwendung der USt-IdNr. schließlich Auskunft geben.

*) StB Philipp Matheis ist Partner der Kanzlei Peters, Schönberger & Partner in München.

- 1) Vgl. BMF v. 4. 9. 2009, IV B 9 – S 7117/08/10001, BStBl I 2009, 1005.
- 2) Vgl. BMF v. 8. 12. 2009, IV B 9 – S 7117/08/10001, DB 2009, 2753 = UVR 2010, 43.
- 3) Vgl. BMF v. 18. 3. 2010, IV B 9 – S 7117/08/10001-03, DStR 2010, 651.

So weit, so gut. Bei genauem Betrachten des Art. 43 MwStSystRL kann man jedoch erkennen, dass ein bestimmter Fall als Tatbestand für die Unternehmerfiktion nicht eindeutig vom europäischen Richtliniengeber beschrieben wurde. Gemischt tätige juristische Personen, die demnach sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig sind (beispielsweise eine gemischt tätige Holding), werden in Art. 43 MwStSystRL tatsächlich nicht explizit genannt. Nun könnte man argumentieren, eine ausdrückliche Auflistung dieses Falles sei eigentlich gar nicht erforderlich, denn wenn selbst eine nicht unternehmerische juristische Person als fiktiver Unternehmer gelte, müsse ebenso jede juristische Person, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist, zumindest im Hinblick auf ihre nicht unternehmerische Tätigkeit ein fiktiver Unternehmer sein können. Vor dem Hintergrund der oben genannten Praktikabilitäts-erwägungen erscheint letzteres m. E. gar die einzig zweckmäßige Auslegung.

Das BMF vertritt jedoch eine andere Auffassung und meint stattdessen, Art. 43 Nr. 2 MwStSystRL gelte ausschließlich für juristische Personen, die überhaupt nicht unternehmerisch tätig seien.

II. BMF-Schreiben vom 8. 12. 2009

Besonders unpraktikabel wird die Ortsbestimmung also in jenen Fällen, in denen der Leistungsempfänger zwar ein Unternehmer ist, aber eben auch einer nicht unternehmerischen Tätigkeit nachgeht. Bei diesen Gegebenheiten kann der leistende Unternehmer kaum erkennen, ob seine Leistung nun für die unternehmerische Tätigkeit (dann Anwendung der B2B-Grundregel) oder für die nicht unternehmerische Tätigkeit des Empfängers bestimmt ist. Eine korrekte Ortsbestimmung kann dadurch praktisch fast undurchführbar werden.

Das BMF bestimmt jedoch in Rz. 14 seines Schreibens vom 4. 9. 2009, dass Leistungen an den nicht unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers nicht unter die B2B-Grundregel fallen sollen. Gleichwohl sollen – und hier liegt die wesentliche Aussage des BMF-Schreibens vom 8. 12. 2009 – einzelne Dienstleistungen, die zugleich sowohl für den unternehmerischen als auch für den nicht unternehmerischen Bereich eines Leistungsempfängers bestimmt sind, künftig einheitlich unter § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG (gemeint ist hoffentlich das Empfängersitzprinzip) fallen. Das mag als Klarstellung und gleichzeitig als Vereinfachung zum Schreiben vom 4. 9. 2009 verstanden werden.

III. BMF-Schreiben vom 18. 3. 2010

Das jüngste BMF-Schreiben zu diesem Thema kann ebenso als Klarstellung der bisherigen Verwaltungsauffassung verstanden werden. In der geänderten Rz. 19 wird nun noch einmal bekräftigt, dass Leistungen an juristische Personen des privaten Rechts, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig sind, nur dann unter die B2B-Grundregel fallen, wenn sie „für das Unternehmen“ des Leistungsempfängers ausgeführt werden. Damit muss der leistende Unternehmer zur Ortsbestimmung seines Umsatzes stets erst einmal in Erfahrung bringen, für welche Tätigkeit des Empfängers die Dienstleistung bestimmt ist.

Analog dazu beschäftigt sich die neu eingefügte Rz. 19a mit Leistungsbezügen juristischer Personen des öffentlichen Rechts, die neben ihrer hoheitlichen (nicht unternehmerischen) Tätigkeit auch einen (unternehmerischen) Betrieb gewerblicher Art betreiben. Auch hier soll die B2B-Grundregel nur dann zur Anwendung kommen, wenn der Leistungsempfänger die Dienstleistung für seine unternehmerische Tätigkeit verwendet. Demgemäß werden die Gebietskörperschaften Bund und Länder vom BMF angewiesen, ihre USt-IdNrn. nicht zu verwenden, sofern sie Leistungen für ihre hoheitlichen (nicht unternehmerischen) Tätigkeiten beziehen.

Auf die Ortsbestimmung bei Dienstleistungen an inländische und ausländische Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts (neue Rz. 19b) wird hier nicht näher eingegangen.

Aus Sicht des leistenden Unternehmers ergeben sich somit folgende wesentlichen Fallkonstellationen bei Dienstleistungen an im EU-Ausland ansässige juristische Personen:

IV. Praxisfall

1. Leistungsempfänger ist eine gemischt tätige juristische Person im EU-Ausland

Der Kfz-Mechaniker DE aus Gronau (Westfalen) erbringt eine Reparaturdienstleistung am Pkw des Geschäftsführers der niederländischen Holding-Gesellschaft NL B.V. aus Enschede. Die NL B.V. übt sowohl eine unternehmerische Tätigkeit in Form einer Unternehmensberatung als auch eine nicht unternehmerische Tätigkeit in Form einer Beteiligungsverwaltung aus. Der Pkw des Geschäftsführers gehört zwar der NL B.V., ist jedoch nicht deren umsatzsteuerlichem Unternehmensvermögen zugeordnet. Das liegt u. a. daran, dass der besagte Geschäftsführer ausschließlich für die nicht unternehmerische Tätigkeit der NL B.V. zuständig ist. Als der Geschäftsführer den Pkw persönlich zur Reparatur nach Gronau bringt, verwendet er beim Ausfüllen des Auftragsformulars die der NL B.V. erteilte niederländische USt-IdNr.

Der Kfz-Mechaniker DE kann im vorliegenden Fall nicht erkennen, über welchen genauen unternehmerischen Status sein Leistungsempfänger, die NL B.V., verfügt. Handelt es sich um eine ausschließlich unternehmerisch tätige Gesellschaft, eine gemischt tätige Gesellschaft oder um eine ausschließlich nicht unternehmerisch tätige Gesellschaft mit USt-IdNr.? Gleichwohl wäre genau diese Differenzierung ausschlaggebend, um zu einer korrekten umsatzsteuerlichen Würdigung zu gelangen.

Handelte es sich nämlich um einen ausschließlich unternehmerisch bzw. ausschließlich nicht unternehmerisch tätigen Leistungsempfänger, so läge ein Fall von § 3a Abs. 2 UStG vor. Es käme dann zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens in den Niederlanden, die Rechnung an NL B.V. wäre ohne gesonderten Steuerausweis zu stellen.

Ist die NL B.V. aber wie hier eine Gesellschaft, die sowohl einer unternehmerischen als auch einer nicht unternehmerischen Tätigkeit nachgeht, so ist die Tatsache, dass ihr eine USt-IdNr. erteilt wurde, zunächst unerheblich. Die Besteuerung muss gem. § 3a Abs. 3

Ausschließlich unternehmerisch tätiger Leistungsempfänger	Grundregel	BMF-Schreiben
Leistungsbezug zur Ausführung steuerbarer Umsätze	B2B § 3a Abs. 2	Rz. 7
Leistungsbezug zur Ausführung steuerbarer Umsätze	B2B § 3a Abs. 2	Rz. 14
Ausschließlich nicht unternehmerisch tätiger Leistungsempfänger ohne USt-IdNr.	Grundregel	BMF-Schreiben
Leistungsbezug für nicht unternehmerische Tätigkeit	B2C § 3a Abs. 1	Rz. 7
Ausschließlich nicht unternehmerisch tätiger Leistungsempfänger mit USt-IdNr.	Grundregel	BMF-Schreiben
Leistungsbezug für nicht unternehmerische Tätigkeit	B2B § 3a Abs. 2	Rz. 13
Gemischt tätiger Leistungsempfänger	Grundregel	BMF-Schreiben
Leistungsbezug für unternehmerische Tätigkeit	B2B § 3a Abs. 2	Rz. 19 ff.
Leistungsbezug für nicht unternehmerische Tätigkeit	B2C § 3a Abs. 1	Rz. 19 ff.
Gemischter Leistungsbezug für beide Tätigkeiten	B2B § 3a Abs. 2	Rz. 14

Nr. 3 Buchst. c UStG in Deutschland (Tätigkeitsort) erfolgen. DE hat infolgedessen eine Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer auszustellen.

Könnte es also hilfreich sein, wenn DE seinen Kunden über dessen Unternehmerstatus befragen würde? Eine solche Lösung müsste als praxisfern abgelehnt werden, da im täglichen Geschäftsleben nur wenige handelnde Personen einen klaren Überblick über derartige umsatzsteuerliche Details haben werden. Vor diesem Hintergrund wäre eine Befragung des Leistungsempfängers i. d. R. überflüssig, da mit einer Antwort keine wirkliche Rechtssicherheit verbunden wäre. Macht der Leistungsempfänger nämlich (ob nun absichtlich oder unabsichtlich) unrichtige Angaben über seinen Unternehmerstatus, so ändert dies nichts an der materiellen Richtigkeit oder Unrichtigkeit der steuerlichen Behandlung des Umsatzes.

Woran soll sich der leistende Unternehmer nun orientieren? Erfreulicherweise bietet das BMF mit seinem Schreiben vom 4. 9. 2009 eine Hilfestellung. In Rz. 15 führt das BMF aus, der leistende Unternehmer könne regelmäßig davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer sei und die Leistung für seinen unternehmerischen Bereich beziehe, wenn der Leistungsempfänger, wie im vorliegenden Fall, seine USt-IdNr. explizit verwende. Das würde sogar dann gelten, wenn sich nachträglich herausstellte, dass die Leistung vom Leistungsempfänger tatsächlich für nicht unternehmerische Zwecke verwendet wurde.

Als Voraussetzung für diese Art von Vertrauensschutz verlangt das BMF allerdings eine gültige qualifizierte Abfrage der USt-IdNr. anhand des (Online-)Bestätigungsverfahrens des BZSt gem. § 18e UStG. Diese wesentliche Einschränkung des Gutgläubenschutzes muss insofern als unnötig kritisiert werden, als eine

Prüfung der Gültigkeit und Richtigkeit einer erteilten Nummer keinesfalls Aufklärung darüber verschaffen kann, ob die bezogene Dienstleistung tatsächlich für die unternehmerische Tätigkeit des geprüften Leistungsempfängers verwendet wurde bzw. über welchen Unternehmerstatus der Leistungsempfänger verfügt.

Eine Streichung dieser Einschränkung des Gutgläubenschutzes wäre zumindest für jene Fälle sinnvoll, in denen die Richtigkeit und Gültigkeit der Nummer außer Frage steht und durch die Abfrage tatsächlich lediglich die unternehmerische Verwendung sichergestellt werden soll.

Zudem zeigt die Praxis des Bestätigungsverfahrens, dass viele Abfragen aus Gründen, welche die Steuerpflichtigen nicht zu vertreten haben, unrichtige Ergebnisse liefern. Vor diesem Hintergrund verwundert es, welches großes Zutrauen die Verwaltung einem derart schwachen System einräumt. Eine Streichung dieser einschränkenden obgleich überflüssigen Voraussetzung für den Vertrauensschutz bei der Ortsbestimmung von Dienstleistungen in der anstehenden Neuauflage der Umsatzsteuer-Richtlinien wäre m. E. empfehlenswert.

Für den beschriebenen Fall bleibt festzuhalten, dass die explizite Verwendung der USt-IdNr. durch die NL B.V. dem deutschen Kfz-Mechaniker DE zunächst eine gewisse Sicherheit bietet;⁴⁾ es gilt dann nämlich grundsätzlich die Fiktion, die Leistung sei an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht worden. Möchte DE aber definitive Rechtssicherheit erlangen, so muss er die Nummer dem Online-Bestätigungsverfahren des BZSt unterziehen und auf eine positive Antwort hoffen.

4) Zu den verschiedenen Möglichkeiten, eine regelmäßige explizite Verwendung der USt-IdNr. beim Kunden einzufordern, vgl. Matheis, UVR 2010, 57, 59.

2. Leistungsempfänger ist eine gemischt tätige juristische Person im Drittland

In einer leichten Abwandlung des ersten Falles erbringt Kfz-Mechaniker DE im Inland eine Reparaturdienstleistung am Pkw des Geschäftsführers der schweizer Holding-Gesellschaft CH GmbH aus Chur. Auch hier übt die CH GmbH sowohl eine unternehmerische Tätigkeit in Form einer Unternehmensberatung als auch eine nicht unternehmerische Tätigkeit in Form einer Beteiligungsverwaltung aus und der Pkw ist nicht dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordnet. Zur Verwendung einer USt-IdNr. durch die CH GmbH kommt es indes nicht, da die CH GmbH naturgemäß über keine derartige Nummer verfügt.

Erneut stellt sich hier die Frage, wie der leistende Unternehmer DE in die Lage versetzt werden soll, den vorliegenden Fall mit einem gewissen Maß an Rechtssicherheit steuerlich zu würdigen? Ob DE nämlich deutsche Umsatzsteuer schuldet (oder nicht), hängt erneut davon ab, ob der Leistungsempfänger einer gemischten Tätigkeit (dann B2C) oder einer ausschließlich nicht unternehmerischen Tätigkeit (dann B2B) nachgeht.

Diese Frage an den Leistungsempfänger weiter zu reichen, schafft für DE – wie zuvor beschrieben – weder Klarheit noch Rechtssicherheit. Der Leistungsempfänger im Drittland wird meist nicht einmal verstehen, von welcher Besonderheit des deutschen Umsatzsteuerrechts hier die Rede ist, geschweige denn wird er eine steuerlich zuverlässige Antwort geben können.

Das BMF-Schreiben vom 4. 9. 2009 sieht zwar einen (nicht sehr praktikablen) Nachweis der Unternehmereigenschaft für im Drittland ansässige Leistungsempfänger in Form einer Bescheinigung des ausländischen Staates vor. Diese Bescheinigung soll mit der Unternehmerbescheinigung nach § 61a Abs. 4 UStDV inhaltsgleich sein (Rz. 17).

Eine derartige Bescheinigung würden aber grundsätzlich auch solche Firmen erhalten, die einer gemischten Tätigkeit nachgehen. Insofern bringt diese Formalie für DE keine zusätzliche Rechtssicherheit. Stellt sich nämlich zu einem späteren Zeitpunkt heraus, dass die CH GmbH (wie im vorliegenden Fall) einer gemischten Tätigkeit nachgeht, so ist der Umsatz nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG in Deutschland (Tätigkeitsort) steuerbar und steuerpflichtig. DE würde die anfallende deutsche Umsatzsteuer schulden.

Für Dienstleistungen an Drittlandskunden sieht das BMF-Schreiben vom 4. 9. 2009 keinen Gutglaubenschutz wie bei den Dienstleistungen an EU-Leistungsempfänger vor (s. o.). Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung derartige Fälle nur bei begründeten Zweifeln an der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers prüfen sollte⁵⁾ und dass einige Dienstleistungen an Drittlandskunden selbst dann als im Drittland ausgeführt gelten, wenn der Abnehmer kein Unternehmer ist. In diesen Fällen erübrigt sich natürlich eine Prüfung der Unternehmereigenschaft sowie des unternehmerischen Bezugs.

Das einfache Beispiel einer im Inland durchgeführten Reparaturdienstleistung an eine gemischt tätige juristische Person im Drittland zeigt, dass die Ortsbestim-

5) Vgl. Matheis, UVR 2010, 57, 59.

mung bei Dienstleistungen zu einem schwierigen bis undurchführbaren Unterfangen für deutsche Unternehmer werden kann. Es wäre unzumutbar, wenn leistende Unternehmer in Deutschland bei gleich gelagerten Fällen am Ende der Willkür von Betriebsprüfern ausgeliefert wären. Insofern sollte die Finanzverwaltung klarstellen, dass Dienstleistungen an gemischt tätige, im Drittland ansässige juristische Personen, die beim Leistungsbezug als Unternehmer auftreten, unter § 3a Abs. 2 UStG fallen. Eine solche Rechtsanwendung würde m. E. mit dem Willen des Richtliniengebers übereinstimmen, der „B2B“ bereits dann anwenden will, wenn ein steuerpflichtiger Leistungsempfänger als solcher handelt (Art. 44 MwStSystRL).

V. Fazit

Die jüngsten Klarstellungen zum BMF-Schreiben 4. 9. 2009 zeigen, dass die neuen Ortsbestimmungsvorschriften bei Dienstleistungen leider nicht nur Vereinfachungen, sondern auch einige zusätzliche Probleme für Unternehmen bringen.

Manch überflüssige Diskussion könnte gewiss vermieden werden, wenn sich die Finanzverwaltung auf den durchaus vertretbaren Standpunkt stellen würde, eine

gemischt tätige juristische Person mit USt-IdNr. könne im Hinblick auf die Ortsbestimmung bei Dienstleistungen mit einer ausschließlich nicht unternehmerisch tätigen juristischen Person mit USt-IdNr. gleichgestellt werden. Gerade im Hinblick auf die Praktikabilität bei der Ortsbestimmung wäre es wünschenswert, wenn die Finanzverwaltung den Unternehmen hier etwas mehr Spielraum ließe. Damit entfielen auch die Notwendigkeit, verwendete USt-IdNrn. einer regelmäßigen Bestätigungsabfrage zu unterziehen, um dadurch den guten Glauben an die unternehmerische Verwendung der Dienstleistung zu schützen.

Bei der Ortsbestimmung von Dienstleistungen an gemischt tätige juristische Personen mit Sitz im Drittland ist besondere Vorsicht für Unternehmer geboten. In manchen Fällen könnte es für den leitenden Unternehmer im Inland sinnvoll sein, eine schriftliche Erklärung des Leistungsempfängers einfordern, dass er die Dienstleistung tatsächlich „für sein Unternehmen“ bezogen habe. Auch hier könnte die Finanzverwaltung für mehr Klarheit sorgen, indem sie die gemischt tätige juristische Person mit Sitz im Drittland, welche erklärt, sie handle als Unternehmer, dem ausschließlich unternehmerisch tätigen Leistungsempfänger im Drittland gleichstellen würde.

Nachversteuerung des verschonten Betriebsvermögens im Falle einer Insolvenz

RA Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche, Nordkirchen^{*)}

Wird über nach § 13a Abs. 1 ErbStG verschontes Betriebsvermögen das Insolvenzverfahren eröffnet, führt dies zur Nachversteuerung im Zeitpunkt der Veräußerung oder Betriebsaufgabe; für den Fall, dass die Lohnsumme während dieses Zeitraums 400 % der maßgebenden Lohnsumme nicht erreicht hat, ist auch die Mindestlohnsumme zu berücksichtigen. Nach den Urteilen des BFH vom 4. 2. 2010¹⁾ und vom 17. 3. 2010²⁾ ist der Wegfall der Vergünstigungen nach § 13a Abs. 5 ErbStG infolge einer insolvenzbedingten Veräußerung des Betriebsvermögens kein sachlicher Grund für einen Erlass gem. § 227 AO. Der Autor erläutert anhand von zwei Beispielen die Problematik dieser Regelung. Er ist der Meinung, dass die Verwaltung in Abschn. 16 des gemeinsamen Ländererlasses keine gesetzeskonforme Auslegung des § 13a Abs. 1 ErbStG vornimmt.

I. Problemstellung

1. Fall 1

E hat seinem Neffen A (StKl II) einen Gewerbebetrieb im Oktober 01 durch Vermächtnis vererbt. Der Steuerwert des Betriebsvermögens betrug 4 Mio. €. Zu Beginn des Jahres 04 meldete A Insolvenz an. Die maßgebliche Lohnsumme im Zeitpunkt des Erwerbes betrug 3 Mio. €.

Der Insolvenzverwalter hat den Betrieb an B im März 04 veräußert. B hat den Betrieb im alten Umfang fortgeführt. Die Lohnsumme hat während des Fünfjahreszeitraums die 400 %-Grenze überschritten. Die Lohnsumme betrug bis zum Zeitpunkt der Veräußerung 250 %.

2. Fall 2

E hat seinem Neffen A (StKl II) einen Gewerbebetrieb im Oktober 01 durch Vermächtnis vererbt. Der Steuerwert des Betriebsvermögens betrug 4 Mio. €. Zu Beginn des Jahres 04 meldete A Insolvenz an. Die maßgebliche Lohnsumme im Zeitpunkt des Erwerbes betrug 3 Mio. €.

Der Betrieb wird mit Insolvenzantrag eingestellt. Die Lohnsumme erreicht innerhalb der Fünfjahresfrist lediglich 200 % der Ausgangslohnsumme.

II. Lösung zu Fall 1

ErbSt 01

Betriebsvermögen (begünstigt)	4 000 000 €
Verschonungsabschlag (85 %)	3 400 000 €
Stpfl. Betriebsvermögen	600 000 €
Freibetrag StKl II	20 000 €
	580 000 €
Steuer 15 % StKl I (§ 19a ErbStG)	87 000 €

Nachversteuerung 04

Wegen schädlicher Verfügung (§ 13a Abs. 5 ErbStG)	
Betriebsvermögen nicht begünstigt	4 000 000 €
Verschonungsabschlag	3 400 000 €
Zeitanteilig zu gewähren 2/5 =	1 360 000 €

^{*)} Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche war Dozent an der Fachhochschule für Finanzen in Nordkirchen.

1) BFH v. 4. 2. 2010, II R 25/08, GmbHR 2010, 671.

2) BFH v. 17. 3. 2010, II R 3/09, DB 2010, 1382, DStR 2010, 1276.

Wegen nicht Erreichens der Lohnsumme	
Verschonungsabschlag	3 400 000 €
Mindestlohnsumme	400 %
Tatsächliche Lohnsumme	250 %
Unterschreiten	150 %
= 37,5 % der Mindestlohnsumme	
Kürzung der Verschonung	
um 37,5 % (=1 275 000 €)	2 125 000 €
Nach dem gemeinsamen Ländererlass v. 25. 6. 2009 ³⁾ , Abschn. 16 Abs. 3, H 16 Beispiel 2 ist nach getrennter Berechnung der höhere Betrag als Bemessungsgrund- lage für die Nachversteuerung zugrunde zu legen.	
Betriebsvermögen	4 000 000 €
Verbleibende Verschonung	1 360 000 €
Nicht verschontes Betriebsvermögen	2 640 000 €
Freibetrag (StKI II)	20 000 €
Stpfl. Wert	2 520 000 €
Steuer 30 % (StKI II)	756 000 €
abzüglich gezahlter Steuer 01	87 000 €
Nachsteuer	669 000 €

Nach § 19a Abs. 2 ErbStG ist der begünstigte Tarif nicht mehr zu gewähren, soweit die Behaltensregelungen des § 13a Abs. 5 ErbStG nicht beachtet worden sind.

§ 13a Abs. 1 ErbStG regelt den Fall, dass der Erwerber den Betrieb fünf Jahre lang fortführt und die gesamte Lohnsumme während dieses Zeitraumes 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. In diesem Falle wird der Verschonungsabzug im Verhältnis der tatsächlichen Lohnsumme zur Mindestlohnsumme gekürzt. § 13a Abs. 1 ErbStG geht davon aus, dass der Betrieb während des ganzen Zeitraums von fünf Jahren aufrechterhalten wird.

Hingegen regelt § 13a Abs. 5 ErbStG den Sachverhalt der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe, Entnahmen und Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen während der Fünfjahresfrist. Diese Vorschrift entspricht der alten Fassung des § 13a ErbStG, jedoch mit dem Unterschied, dass die Steuervergünstigungen nun nicht mehr vollständig entfallen, sondern zeitanteilig gewährt werden. Im Falle eines vollständigen Wegfalls der Verschonung wäre für § 13a Abs. 1 ErbStG die Grundlage entzogen. Ein Bedarf hinsichtlich einer Regelung i. S. d. § 13a Abs. 1 ErbStG besteht also nur hinsichtlich des Zeitraumes, für den die Verschonung noch gewährt wird. Das wäre der Fall, wenn während des verkürzten Zeitraumes der Betriebsfortführung eine zeitanteilige Mindestlohnsumme unterschritten wird.

§ 13a Abs. 1 ErbStG stellt dann eine Ergänzung zu Abs. 5 dar, wenn innerhalb der Behaltensfrist von fünf Jahren wesentliche Teile des Betriebsvermögens (Teilbetriebe, Einzelwirtschaftsgüter) veräußert, eingestellt oder entnommen werden. Nach Abschn. 16 Abs. 3 des o.a. Erlasses wäre in diesem Falle die Mindestlohnsumme anteilig zu kürzen.

Die Lösung der Verwaltung, im Falle des Zusammenstreffens von Sachverhalten, die sowohl die Voraussetzungen der Vorschriften des § 13a Abs. 1 als auch des Abs. 5 ErbStG berühren, nämlich die Höhe Rückführung der Verschonung unabhängig voneinander nach beiden Methoden zu ermitteln, um dann die höhere Rückführung zu berücksichtigen, verhindert zwar eine doppelte Berücksichtigung und wird i. d. R. dazu führen, dass nur die Rückführung nach § 13a Abs. 5 ErbStG greift. Sie kann jedoch zu unbilligen Ergebnissen führen, wenn die Mindestlohnsumme auf einem Zeitraum von fünf Jahren basiert und die Veräußerung sich innerhalb der Fünfjahresfrist vollzieht.

Ferner muss berücksichtigt werden, dass im Falle der Tarifbegünstigung des § 19a ErbStG bei Erwerb der Steuerklassen II und III bei Verstößen lediglich gegen die Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 1 ErbStG) die Tarifvergünstigung nicht verloren geht, was jedoch bei Verstößen gegen § 13 Abs. 5 ErbStG der Fall ist.

Im Falle von Beispiel 1 liegt daher m. E. nur ein Verstoß gegen § 13a Abs. 5 ErbStG vor.

Auch Zwangsverkäufe und Zwangsschließungen sind schädliche Verstöße gegen die Behaltensregelungen.⁴⁾

A hat während der ganzen Zeit seiner Unternehmensführung die Lohnsumme beibehalten. Auch der Erwerber hat den Betrieb in gleichem Umfang fortgeführt. Das Ziel der Vorschrift, Arbeitsplätze während eines längeren Zeitraums zu sichern, ist erreicht, somit hat A die Voraussetzungen für eine zeitanteilige Verschonung in Höhe von 2/5 des Verschonungsbetrages (= 1 360 000 €) erfüllt.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung können jedoch die Lohnsummenbedingungen nicht von der Betriebszugehörigkeit beim Erwerber losgelöst werden. Für die Einbeziehung der Lohnsumme des Käufers fehle es an einer Rechtsgrundlage.

III. Lösung zu Fall 2

Nach der Rechtsprechung des BFH zu § 13a Abs. 5 ErbStG a.F. sind auch Betriebsaufgaben im Rahmen einer Insolvenz Verstöße gegen die Verhaltensregeln. Gleichzeitig ist die Lohnsummenregelung i. S. d. § 13a Abs. 1 ErbStG nicht eingehalten worden.

Nach Ansicht der Verwaltung (Erlass H 16 Beispiel 2) ist die Auswirkung auf die Verschonung jeweils getrennt wegen des Nichterreichens der Lohnsumme und der Verstöße gegen die Behaltensfrist zu ermitteln.

Betriebsvermögen	4 000 000 €
Verschonungsabschlag	3 400 000 €
Minderung	2 040 000 €
Zeitanteilig zu gewähren 2/5 =	1 360 000 €
Wegen nicht Erreichens der Lohnsumme	
Verschonungsabschlag	3 400 000 €
Mindestlohnsumme	400 %
Tatsächliche Lohnsumme	200 %

3) BStBl I 2009, 713.

4) BFH v. 4. 2. 2010, II R 25/08, GmbHR, 671; v. 17. 3. 2010, II R 3/09, DB 2010, 1382 = DStR 2010, 1276.

Unterschreiten der Mindestlohnsumme um 200 % = 50 %	
50 % v. 3 400 000 €	1 700 000 €
Verbleibender	
Verschonungsabschlag	1 700 000 €
Abzugsfähig niedrigerer Betrag	1 360 000 €
Nicht begünstigtes Betriebsvermögen	2 640 000 €
Freibetrag StKl II	20 000 €
Stpfl. Vermögen	2 620 000 €
Tarif StKl II 30 %	786 000 €
Verrechnung	87 000 €
Nachsteuer	699 000 €

Dass es im vorliegenden Fall nicht zur Kürzung des Verschonungsabschlages wegen nicht Erreichens der Lohnsumme kommt, ist rein zufällig. Wäre die Einstellung des Betriebes wenig später nach Ablauf von drei Jahren erfolgt, betrüge die verbleibende Kürzung des Schonungsbetrages 2 040 000 € und es würde in diesem Falle zu einer Kürzung des Verschonungsabschlages wegen nicht Erreichens der Lohnsumme in Höhe von 1 700 000 kommen, so dass der Wert des nicht begünstigten Vermögens 2 300 000 € betragen würde.

Nach § 13a Abs. 1 ErbStG ist die tatsächliche Lohnsumme nach dem Ablauf des Fünfjahreszeitraums zu ermitteln und somit zu diesem Zeitpunkt das Unterschreiten der Mindestlohnsumme festzustellen. Eine Nachversteuerung wegen Unterschreitens der Lohnsumme kann daher nach Ablauf dieses Zeitraumes erfolgen. Der Ermittlungszeitraum für die Lohnsumme hat sich mit der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes entsprechend verkürzt; somit sind die Voraussetzungen für die Verschonung entfallen. Es kann nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein, eine absolute Mindestlohngrenze unabhängig vom Zeitraum festzusetzen. Die Lücke, die hier der Gesetzgeber gelassen hat, kann m.E. nur in der Weise geschlossen werden, dass die Mindestlohnsumme von 400 %, die auf einen Zeitraum von fünf Jahren bezogen ist, bei einer kürzeren Betriebsfortführung aufzuteilen ist.

Im Fall 2 betrug die Betriebsfortführung 2 ½ Jahre, was die Mindestlohnsumme auf 200 vermindern und

somit der tatsächlichen Summe von 200 % entsprechen würde.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung fehlt es für eine Umrechnung der Mindestlohnsumme auf einen verkürzten Behaltenszeitraum an einer Rechtsgrundlage.

IV. Billigkeitserwägungen

Nach Ansicht der Rechtsprechung des BFH steht der Wegfall der Vergünstigungen selbst dann mit dem Gesetzeszweck im Einklang, wenn das Betriebsvermögen krisen- oder insolvenzbedingt veräußert wird,⁵⁾ wobei die Veräußerung durch den Insolvenzverwalter dem Insolvenzschuldner zugerechnet wird.⁶⁾ Der für einen Billigkeitserlass erforderliche Gesetzesüberhang über die Wertungen des Gesetzgebers besteht nicht. Entscheidend ist, dass der Gesetzgeber im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis die Vergünstigungen bei jeder Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe versagt und die Umstände des jeweiligen Einzelfalls, die dazu geführt haben, bewusst nicht berücksichtigt.

Ein geringfügiges Unterschreiten der Fünfjahresfrist begründet ebenfalls keinen Billigkeitserlass. Der Gesetzgeber hat in § 13a ErbStG den Erwerb von Betriebsvermögen nur für den Fall begünstigt, dass das begünstigte Vermögen zumindest fünf Jahre beim Erwerber verbleibt. Mit dieser eindeutigen gesetzlichen Behaltensfrist hat er klar zu erkennen gegeben, dass bei einer Veräußerung oder Aufgabe des Betriebsvermögens vor Ablauf der Frist grundsätzlich auch aus Billigkeitsgründen die Vergünstigungen nicht zu gewähren sind.⁷⁾

V. Ergebnis

Abschn. 16 des gemeinsamen Ländererlasses ist m.E. keine gesetzeskonforme Auslegung des § 13a Abs. 1 ErbStG. Die Mindestlohnsumme von 400 % ist keine absolute vom Zeitraum von fünf Jahren unabhängige Größe. Ist der Behaltenszeitraum kürzer, muss die Mindestlohnsumme im Verhältnis der tatsächlichen Fortführung zum Fünfjahreszeitraum gekürzt werden.

5) Zu § 13 Abs. 2a Satz 3 ErbStG in der in den Jahren 1994 und 1995 geltenden Fassung: BFH v. 16. 2. 2005, II R 39/03, BStBl II 2005, 571; zu § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG: BFH v. 21. 3. 2007, II R 19/06, BFH/NV 2007, 1321.

6) Vgl. zum Konkursverwalter: BFH v. 7. 7. 2004, II B 32/04, BStBl II 2004, 747, unter II.2.

7) Vgl. zur Ablehnung von Billigkeitsmaßnahmen bei Versäumnissen von Antragsfristen: BFH v. 26. 5. 1994, IV R 51/93, BStBl II 1994, 833.

Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht

Verlag: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Fernruf (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 7 24-9 11 81 Postbank Köln: 761 83-502; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn 31 022 775. Satz: Meta Systems GmbH, Wustermark; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei.

Schriftleitung: Ministerialdirigent Jörg Kraeusel, Anschrift des Verlags.

Manuskripte: Adresse für Manuskripte: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn. Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u. Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u. Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint monatlich. Bezugspreis (einschl. 7 % USt): halbjährlich 99,00 €, Preis der Einzelnummer: 20,50 €, jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

Anzeigen: E-Mail: anzeigen@stollfuss.de; Anzeigeschluss: ca. drei Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 31. Einzusehen im Internet unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Carsten Priesel, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn. ISSN 0935-7998