Januar 2022 Seiten 1 – 32

UVR.1

Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht

IN KOOPERATION MIT: PETERS, SCHÖNBERGER & PARTNER mbB
SCHRIFTLEITUNG: MINISTERIALDIRIGENT A.D. JÖRG KRAEUSEL

AUS DEM INHALT

- Kraeusel | Angekündigte Maßnahmen bei den Verkehrsteuern im Koalitionsvertrag
- Neeser | Die Krux mit der Sollbesteuerung – EuGH bejaht Vorfinanzierung der USt
- Halaczinsky | Grundstückserwerb von Bruder und/oder Schwester und GrESt
- Weber | Berücksichtigung von Verzehrvorrichtungen eines Dritten

Mit umfassender Online-Datenbank

Stollfuß

Zu diesem Heft

Mit Urteil vom 28.10.2021 hat der EuGH eine wichtige Klarstellung herbeigeführt. Er hat entschieden, dass das in Raten gezahlte Entgelt für eine einmalige Dienstleistung nicht in den Anwendungsbereich von Art. 64 MwStSystRL fällt. Aus diesem Urteil ist zu schließen, dass die Steuer auch weiterhin für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Sollbesteuerung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind (S. 3). *Neeser* begrüßt diese Entscheidung. Der EuGH habe klargestellt, dass der Unternehmer nicht bloß die Funktion als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates habe, sondern selbst Steuerschuldner sei und deshalb die Umsatzsteuer bei Ratenzahlungen direkt in vollem Umfang abführen müsse (S. 17).

Mit Schreiben vom 1.12.2021 hat das BMF den UStAE an die Rechtsprechung des BFH zur Leistungsbeschreibung in einer Rechnung angepasst. Dabei geht es um die Auslegung des Begriffs „handelsübliche Bezeichnung" nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG. Dieser Begriff sei unionsrechtskonform einschränkend dahingehend auszulegen, dass er keine zusätzliche – verschärfende – Voraussetzung für den Vorsteuerabzug darstelle. Vielmehr sei nach verschiedenen Verkehrskreisen – nämlich dem Handel mit Waren im mittleren und oberen Preissegment einerseits und dem Handel mit Waren im Niedrigpreissegment andererseits – zu differenzieren (S. 5).

Zahlungen des Beschenkten zur Abwendung etwaiger Herausgabeansprüche des Vertragserben bzw. des Nacherben sind als Aufwendung zur Erlangung und Sicherung des Erwerbs nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 2 ErbStG bei der Besteuerung der Schenkung erwerbsmindernd zu berücksichtigen. Das gilt auch dann, wenn Zahlungen nachträglich aufgrund eines Vergleichs erbracht werden, sofern die Ansprüche ernstlich geltend gemacht wurden. Solche Zahlungen stellen rückwirkende Ereignisse i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, wie der BFH mit Urteil vom 6.5.2021 entschieden hat (S. 7).

Im Bereich der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und der Kraftfahrzeugsteuer enthält der Koalitionsvertrag von SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN UND FDP Ankündigungen, die die Koalition in der neuen Legislaturperiode umsetzen will. Dazu gehört auch eine flexiblere Gestaltung der Grunderwerbsteuer, um den Erwerb selbst genutzten Wohneigentums zu erleichtern, gegenfinanziert durch das Schließen von steuerlichen Schlupflöchern beim Immobilienerwerb von Konzernen (Share Deals) oder die Einführung eines bundesweiten elektronischen Meldesystems für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen, wie *Kraeusel* in seinem Beitrag näher ausführt (S. 11).

Der BFH hält grunderwerbsteuerfreie Grundstücksübertragungen zwischen Geschwistern unter besonderen Voraussetzungen für möglich. Eine Steuerbefreiung kann sich nämlich auch aus der Zusammenschau mehrerer Befreiungsvorschriften ergeben. *Halaczinsky* legt anhand aktueller Rechtsprechung (auch unter Berücksichtigung schenkungsteuerlicher Aspekte) dar, in welchen Fällen und unter welchen Voraussetzungen Grundstücksübertragungen/-erwerbe unter Geschwistern grunderwerbsteuerfrei sein können (S. 21).

Ab 1.1.2023 hängt der anzuwendende Steuersatz bei der Abgabe von Speisen wieder davon ab, ob eine weiterhin ermäßigt besteuerte Speisenlieferung oder eine Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung i.S.d. Art. 6 MwStVO vorliegt. Auch in Fällen, in denen die Kunden des speisenabgebenden Unternehmers Verzehrvorrichtungen (insb. Tische und Stühle) eines Dritten nutzen, geht es um die Frage, welcher Steuersatz Anwendung findet. Diese Frage beschäftigt auch *Weber.* Er untersucht die dazu ergangene Rechtsprechung und stellt dar, inwieweit die bei dieser Konstellation auftretenden Fragestellungen durch die Rechtsprechung geklärt sind (S. 26).

Jörg Kraeusel

UVR-Aktuell

Umsatzsteuer

Rechtsprechung

BFH	27.7.2021	V R 39/20	Grenzen der Änderungsmöglichkeit im Bescheinigungsverfahren für steuerfreie Unterrichtsleistungen	1
BFH	27.7.2021	V R 43/19	Zeitpunkt der Rückgängigmachung des unberechtigten Steuerausweises	2
EuGH	28.10.2021	X-Beteiligungsgesellschaft, C-324/20	Steuerentstehung bei Ratenzahlung	3

Verwaltung

BMF	27.10.2021	III C 2 – S 7287-a/21/10001 :001 (2021/1126691)	Qualifizierte elektronische Signatur und elektronischer Datenaustausch (EDI); Anpassung UStAE an das Vertrauensdienstegesetz (VDG) und die Aufhebung des Signaturgesetzes (SigG)	4
BMF	16.11.2021	III C 2 – S 7295/19/10001 :001 (2021/1180899)	Aufbewahrung von Rechnungen nach § 14b UStG; Erfüllung der umsatzsteuerlichen Anforderungen bei elektronischen oder computergestützten Kassensystemen oder Registrierkassen	5
BMF	1.12.2021	III C 2 – S 7280-a/19/10002 :001 (2021/1226715)	Leistungsbeschreibung nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG; Handelsübliche Bezeichnung nach dem BFH-Urteil vom 10.7.2019, XI R 28/18	5

Grunderwerbsteuer

Rechtsprechung

FG München	23.6.2021	4 K 2843/18	Übernahme der Verpflichtung zur verbilligten Überlassung von neugeschaffenem, mit öffentlichen Mitteln gefördertem Mietwohnraum ist keine sonstige Leistung des Erwerbers	6

Erbschaftsteuer

Rechtsprechung

FG München	28.4.2021	4 K 1710/19	Zeitpunkt des Antrags auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F.	7
BFH	6.5.2021	II R 24/19	Abzugsfähigkeit von nachträglichen Zahlungen des Beschenkten zur Abwendung von Ansprüchen des beeinträchtigten Vertragserben bzw. Nacherben	7
BFH	8.6.2021	II R 23/19	Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bei Verschaffung einer Gesamtgläubigerstellung bezüglich eines Nießbrauchsrechts an den anderen Ehegatten	8
BFH	8.6.2021	II R 2/19	Erbschaftsteuerrechtliche Behandlung der Anwachsung eines KG-Anteils bei übersteigendem Abfindungsanspruch	8
FG Niedersachsen	19.7.2021	3 K 5/21	Schenkungsteuer bei der Errichtung einer Familienstiftung	9

Verwaltung

Oberste Finanzbehörden der Länder	13.9.2021		Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes für Erwerbe mit einer Steuerentstehung nach dem 28.12.2020	9

Sonstige Verkehrsteuern

Rechtsprechung

BFH	7.9.2021	IX R 30/18	Besteuerung von Sportwetten	10

UVR-Themen

Jörg Kraeusel	Angekündigte Maßnahmen bei den Verkehrsteuern im Koalitionsvertrag von SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN UND FDP	11

UVR-Gestaltungen

Prof. Dr. Alexander Neeser	Die Krux mit der Sollbesteuerung – EuGH bejaht Vorfinanzierung der Umsatzsteuer	17

UVR-Praxisfall

Raymond Halaczinsky	Grundstückserwerb von Bruder und/oder Schwester; interpolierende Zusammenschau von Befreiungsvorschriften bei der Grunderwerbsteuer	21
Christian Weber	Berücksichtigung von Verzehrvorrichtungen eines Dritten bei der Abgabe von Speisen	26

Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht

Schriftleitung:
Ministerialdirigent a.D. Jörg Kraeusel, Erding

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

Ständige Mitarbeiter: RA FAStR StB Dr. Stefan Behrens; RAin Hildegard Billig; StB Gerhard Bruschke; RA FAStR StB FBZöVerbrSt Wolf-Dietrich Glockner; Ass.jur. Raymond Halaczinsky; Diplom-Finanzwirt Ferdinand Huschens; Diplom-Finanzwirt Leonard Joost; RAin StBin Diplom-Finanzwirtin Martha Klink; Prof. Dr. Alexander Neeser; RA FAHuG FAStR StB FB UNF Dr. Zacharias-Alexis Schneider; Diplom-Finanzwirt Mathias Szabó; Oberregierungsrat Christian Weber; Diplom-Kaufmann Dr. Timmy Wengerofsky

Nr. 1 / 2022 **108. Jahrgang** **Seite 1**

UVR-Aktuell

Umsatzsteuer

Bearbeiter: Diplom-Finanzwirt Leonard Joost [lj], Düsseldorf, sowie Mathias Szabó [ms], Düsseldorf
Bearbeiter: Ministerialdirigent a.D. Jörg Kraeusel [jk], Erding

Rechtsprechung

Grenzen der Änderungsmöglichkeit im Bescheinigungsverfahren für steuerfreie Unterrichtsleistungen

BFH v. 27.7.2021, V R 39/20, NWB 2021, 3164 = StEd 2021, 665.

MwStSystRL Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j; UStG § 4 Nr. 21.

Der Steuerbefreiung für Unterrichtsleistungen nach § 4 Nr. 21 UStG liegt ein zweistufiges Befreiungsmodell zugrunde, bei dem zwischen der Leistung der Bildungseinrichtung (Buchst. a) und der des für die Bildungseinrichtung selbständig tätigen Lehrers (Buchst. b) zu unterscheiden ist.

Im Streitfall ging es um das Zusammenspiel dieser beiden Steuerbefreiungen. Der Kläger war als Referent bei Lehrgängen zur „Qualifizierung zum Kräuterpädagogen“ tätig, die von verschiedenen Ämtern organisiert wurden. Die Lehrgänge dienten dazu, Bäuerinnen die fachliche und auch die methodisch-pädagogische Voraussetzung zu vermitteln, um neue Produkte und Dienstleistungen entwickeln und anbieten zu können. Die Ämter als Auftraggeber waren dem Ministerium unterstellt, das für die Erteilung von Bescheinigungen nach § 4 Nr. 21 UStG zuständig war. Die Teilnehmer zahlten die Entgelte für die Lehrgänge an die Ämter, diese wiederum vergüteten den Kläger.

Der Kläger versteuerte seine Umsätze nach dem ermäßigten Steuersatz. Das FA ging hingegen davon aus, dass seine Referententätigkeit dem Regelsteuersatz unterliege und erließ Änderungsbescheide für die Streitjahre 2004–2008, mit denen zugleich auch der Vorbehalt der Nachprüfung der entsprechenden Umsatzsteuererklärungen aufgehoben wurde.

Im Jahr 2016 beantragte der Kläger eine Änderung der Steuerbescheide unter Vorlage einer vom Ministerium im selben Jahr erteilten Bescheinigung, nach der *„… die durchgeführten Qualifizierungsmaßnahmen die Voraussetzung der Umsatzsteuerfreiheit des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb erfüllen“*. Den Antrag lehnte das FA mangels Änderungsmöglichkeit der Steuerbescheide ab.

Der Kläger ging hingegen davon aus, dass die den Ämtern erteilte Bescheinigung auch für ihn als Subunternehmer einen Grundlagenbescheid darstellt und daher eine Änderungsmöglichkeit gegeben sei.

Das FG wies seine Klage aus anderen Gründen ab, da die Bescheinigung nicht den erforderlichen Inhalt aufweise.

Der BFH ging ebenfalls auf die verfahrensrechtliche Frage ein und wies die Revision des Klägers ab. Er entschied:

1. Ist der selbständige Lehrer nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG an einer Einrichtung tätig, die die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG erfüllt, muss dieser Einrichtung die dort bezeichnete Bescheinigung erteilt worden sein.
2. Für einen selbständig tätigen Lehrer kommt die Steuerfreiheit nicht in Betracht, wenn er nicht selbst eine Bildungseinrichtung i.S.d. Vorschrift betrieben, sondern als selbständiger Lehrer Unterrichtsleistungen für eine Bildungseinrichtung erbracht hat.

3. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO enthält eine Berechtigung sowie eine Verpflichtung der Finanzbehörde zur Änderung des Folgebescheids nur insoweit, als die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids reicht.

Hinweis: Auch nach Auffassung des BFH liegen die Voraussetzungen für eine Änderung der bestandskräftigen Steuerbescheide nach § 171 Abs. 10 i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht vor. Ist der selbständige Lehrer nämlich an einer Einrichtung tätig, die die Voraussetzungen des Buchst. a erfüllt, d.h. der eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde erteilt wurde, muss dieser Einrichtung selbst die dort bezeichnete Bescheinigung erteilt worden sein. Nur insoweit liegt auch ein Grundlagenbescheid vor.

Im Streitfall war die vom Ministerium erteilte Bescheinigung für den Kläger kein Grundlagenbescheid, da in seiner Person eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG nicht in Betracht kommt und nur für diese Steuerbefreiung die Wirkung eines Grundlagenbescheides in Betracht kommt. Denn § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO enthält eine Berechtigung sowie eine Verpflichtung der Finanzbehörde zur Änderung des Folgebescheids nur insoweit, als die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids reicht. Der Umfang der vorzunehmenden Anpassung des Folgebescheids folgt mithin der Reichweite der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids.[1)]

Fazit: Das Urteil entspricht der Verwaltungsauffassung. Auch die Verwaltung geht davon aus, dass der selbständige Lehrer den für die Steuerfreiheit seiner Umsätze erforderlichen Nachweis, dass er an einer „bescheinigten" Bildungseinrichtung tätig ist, durch eine Bestätigung dieser Bildungseinrichtung erbringen kann.[2)] Die danach von der Bildungseinrichtung i.R.e. Verwaltungsregelung zu erteilende Bescheinigung (an den Subunternehmer) ist damit auch verfahrensrechtlich von der durch die Landesbehörde nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG zu erteilenden Bescheinigung zu trennen.

Der Fall macht deutlich, wie wichtig es insbesondere in den „Subunternehmer"-Fällen ist, frühzeitig die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für Unterrichtsleistungen zu klären, da eine (nahezu unbegrenzte) Änderungsmöglichkeit über § 175 AO ausscheidet.

Literatur: *Büchter-Hole*, Qualifizierungslehrgänge zum Kräuterpädagogen nicht umsatzsteuerbefreit, EFG 2021, 1415, 1418; *Grambeck*, Umsatzbesteuerung von Webinaren, NWB 2021, 1028, 1033; *Günther*, Keine Umsatzsteuerbefreiung für Umsätze eines Tennislehrers, EFG 2021, 1768, 1772; *Nieskens*, Immer Ärger mit der Bildung 2.0, UR 2020, 607, 614. [lj], [ms]

Zeitpunkt der Rückgängigmachung des unberechtigten Steuerausweises

BFH v. 27.7.2021, V R 43/19, DStR 2021, 2639 = DStZ 2021, 1006.

MwStSystRL Art. 203; UStG § 14c Abs. 2.

Weist eine Rechnung einen Steuerbetrag gesondert aus, obwohl der Ersteller nicht zum offenen Steuerausweis berechtigt ist, wird die Steuer nach § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG geschuldet. Nach § 14c Abs. 2 Satz 3 UStG kann der unberechtigte Steuerausweis berichtigt werden, soweit die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist; dies ist er Fall, wenn der Vorsteuerabzug nicht durchgeführt oder ein geltend gemachter Abzug rückgängig gemacht wurde. Eine Rechnungsberichtigung allein reicht nicht aus.[3)]

Im Streitfall war der Kläger Insolvenzverwalter einer Einzelunternehmerin H, die bis zur Insolvenzeröffnung Organträgerin der L-AG war. Über das Vermögen der L-AG wurde gleichfalls im Jahr 2011 das Insolvenzverfahren eröffnet und wiederum der Kläger als Insolvenzverwalter bestellt. H und die L-AG hatten im Einvernehmen mit der A-KG an diese Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis über nicht erbrachte Leistungen erteilt, aus denen die Rechnungsempfängerin den Vorsteuerabzug geltend machte. Den Vorsteuerabzug machte das FA infolge einer Außenprüfung rückgängig und die Rückforderung wurde im Jahr 2010 beglichen. Der Kläger beantragte im Jahr 2013 die Korrekturbeträge unter der Massesteuernummer zu berücksichtigen Als Argument trug er vor, er habe am Tag vor der Insolvenzeröffnung im Jahre 2011 berichtigte Rechnungen erteilt. Das FA sah die Korrekturvoraussetzungen aber bereits im Jahr 2010 mit der Rückzahlung als erfüllt an. Die Klage vor dem FG blieb erfolglos.[4)]

Der BFH entschied, dass der geschuldete Steuerbetrag in dem Zeitpunkt zu berichtigen ist, in dem der Rechnungsempfänger die Vorsteuer an das FA zurückgezahlt hat. Auf den Zeitpunkt der Beantragung der Berichtigung beim FA oder den einer Rechnungsberichtigung kommt es nicht an. Zudem handelt es sich bei der Zustimmung des FAs nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG nicht um einen Grundlagenbescheid i.S.d. § 171 Abs. 10 AO.

Hinweis: Die Antragstellung nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG trägt dem Anmeldungsverfahren Rechnung und unterbindet eine eigenmächtige Beseitigung der Rechtsfolgen des § 14c UStG ohne Überprüfung durch die Finanzverwaltung. Für die Bestimmung des Zeitpunkts ist diese hingegen nicht maßgeblich.

Fazit: Die Bedeutung des Zeitpunkts war im vorliegenden Fall weniger aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht von Bedeutung, sondern vielmehr insolvenzrechtlich. Wäre der Berichtigungsbetrag erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden, gehörte dieser zur Insolvenzmasse nach § 35 InsO und eine Aufrechnung mit Insolvenzforderungen des FA nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO wäre nicht möglich gewesen.

Offen gelassen hat der BFH die Frage, ob es für die Beseitigung der Steuerschuld gemäß § 14c Abs. 2 UStG einer Rechnungsberichtigung bedarf. Ebenso unbeantwortet geblieben ist die Frage der Rückzahlung des vom Leistungsempfänger an den leistenden Unternehmer als vermeintliche Steuer gezahlten Be-

1) Eine sog. „Gesamtaufrollung" des Folgebescheids ist unzulässig, BFH v. 9.6.2015, X R 6/13, BStBl II 2016, 216.
2) Vgl. Abschn. 4.21.3 Abs. 3 Satz 3 UStAE.
3) Vgl. Abschn. 14c.2. Abs. 3 UStAE; anders bei § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG.
4) FG Nürnberg, 27.11.2018, 2 K 54/16, EFG 2020, 623.

trags, die sich an der Schnittstelle von Zivil- und Steuerrecht bewegt.[5)]

Literatur: *Fritsch*, Insolvenzrechtliches Aufrechnungsverbot bei unberechtigtem Steuerausweis nach § 14 Abs. 2 UStG, UStB 2017, 98; *Reiß*, Berichtigung des unrichtigen Steuerausweises und deren Voraussetzungen, MwStR 2018, 842; *Treiber*, Rückzahlung der vereinnahmten Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger ist die Voraussetzung für die Berichtigung beim unrichtigen Steuerausweis, DStR 2018, 1668. [lj], [ms]

Steuerentstehung bei Ratenzahlung

EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft, C-324/20, DStR 2021, 2586 = StEd 2021, 694.

MwStSystRL Art. 63, Art. 64; UStG § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a.

Führt ein der Soll-Besteuerung unterliegender Unternehmer Umsätze aus, erfolgt die Umsatzbesteuerung im Zeitpunkt der Ausführung der Leistung, losgelöst davon, ob er bereits das die Umsatzsteuer beinhaltende Leistungsentgelt vereinnahmt hat. Der EuGH hatte jedoch in seinem Urteil „baumgarten sports & more“[6)] im Jahre 2019 die Auffassung vertreten, dass in dem entschiedenen Einzelfall die ratenweise Vergütung für eine erbrachte Vermittlungsleistung eine ratierliche Versteuerung nach sich ziehe.

Auch im Streitfall versteuerte die Klägerin ihre Umsätze grundsätzlich nach der Soll-Besteuerung. Im Streitjahr führte sie auf der Grundlage einer Honorarvereinbarung eine steuerpflichtige Vermittlungsleistung für einen Grundstücksverkauf aus, wobei ein Honorar i.H.v. einer Million Euro zzgl. Umsatzsteuer vereinbart wurde. Dieses sollte in fünf Teilbeträgen von je 200 000 € zzgl. Umsatzsteuer gezahlt werden, erstmalig im Folgejahr der Vermittlungsleistung und danach jährlich.

Das FA ging davon aus, dass mit der Leistungserbringung die Umsatzsteuer bereits im Streitjahr in vollem Umfang entstanden und die in den folgenden Jahren noch zu erbringenden weiteren Vermarktungsleistungen des Immobilienentwicklungsprojekts unbeachtlich seien. Das FG sah dies anders und nahm eine (temporäre) Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG an, soweit die Teilbeträge noch nicht gezahlt worden waren.

Aufgrund der EuGH-Entscheidung „baumgarten sports & more“[7)] war der BFH nicht sicher, ob die Ratenzahlung im vorliegenden Fall die Umsatzversteuerung im Zeitpunkt der Leistungserbringung nach sich zieht oder ob eine temporäre Uneinbringlichkeit (nach Art. 90 MwStSystRL, entspr. § 17 UStG) vorliegt. Zudem hatte der EuGH in diesem Urteil erstmalig auf die Regelung des Art. 64 MwStSystRL Bezug genommen, nach der Dienstleistungen erst als mit Ablauf des Zeitraums erbracht gelten, auf den sich Zahlungen beziehen, wenn die Dienstleistungen zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben. Aufgrund dieser Auslegungsschwierigkeiten legte der BFH dem EuGH Fragen zur Vorabentscheidung vor.[8)]

Dieser entschied: Eine in Raten vergütete einmalige Dienstleistung fällt nicht in den Anwendungsbereich von Art. 64 MwStSystRL. Die Nichtbezahlung eines Teilbetrags der Vergütung vor seiner Fälligkeit kann nicht als Nichtbezahlung des Preises i.S.d. Art. 90 MwStSystRL eingestuft werden und kann deshalb nicht zu einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage führen. Dass ein Steuerpflichtiger in bestimmten Fällen zur Vorfinanzierung der von ihm an die Steuerverwaltung zu entrichtenden Mehrwertsteuer gezwungen sein kann, ist unerheblich, so der EuGH.

Die Klägerin muss infolgedessen die Vermittlungsleistung bereits im Streitjahr vollständig der Umsatzsteuer unterwerfen, obwohl die Zahlungen erst in den folgenden fünf Jahren eingehen.

Hinweis: Im EuGH-Urteil „baumgarten sports & more“[9)] ging es um die Vermittlung von Profifußballspielern gegen Zahlung der Vermittlungsgebühr, verteil auf mehrere Jahre, solange der vermittelte Spieler beim Verein tätig blieb. In diesem Fall entschied der EuGH, dass eine Steuerentstehung in vollem Umfang im Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht vorlag. Vielmehr handelte es sich nach Auffassung des EuGH um Leistungen i.S.d. Art. 64 MwStSystRL, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, sodass diese jeweils erst mit Ablauf des Zeitraums als bewirkt galten, auf den sich die Abrechnung oder Zahlung bezog.

In seinem aktuellen Urteil konkretisiert der EuGH zuerst die Auslegung der Begrifflichkeit „Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben“ dahingehend, dass sie sich nur auf Leistungen bezieht, die gerade ihrer Art nach eine Ratenzahlung rechtfertigen, d.h. solche, die nicht einmalig, sondern wiederholt oder kontinuierlich während eines bestimmten Zeitraums erbracht werden. Daher könne die Anwendung der Sonderregelung nach Art. 64 MwStSystRL nicht allein davon abhängen, dass für die Leistung eine Zahlung in Form von Raten erfolgt.

Die unterschiedliche Auslegung könnte daran liegen, dass im aktuellen Streitfall eine bedingungslose Ratenzahlung vorlag, während im Fall „baumgarten sports & more“ die Zahlung des Spieler-Vermittlungsentgelts unter der Bedingung stand, dass der vermittelte Spieler noch im neuen Verein tätig war. Es scheint so, als ob der EuGH die Spieler-Vermittlungsleistung als Dauer- und die Grundstücks-Vermittlungsleistung als einmalige Leistung ansieht.

Der Umstand, dass die Klägerin die Mehrwertsteuer über einen Zeitraum von fünf Jahren vorfinanzieren muss, sieht der EuGH erstaunlich problemlos als mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in Einklang stehend an.

Sehr positiv ist hervorzuheben, dass der EuGH dem Gedanken der Berichtigung der Bemessungsgrundlage bei Ratenzahlung aufgrund „temporärer Uneinbringlichkeit“ keinen Raum gibt.

---

5) Zur Vorgängerregelung § 14 Abs. 2 UStG a.F. zuletzt BFH v. 19.9.1996, V R 41/94, BStBl II 1999, 249; zu § 14c Abs. 1 UStG u.U. bejahend BFH v. 16.5.2018, XI R 28/16, HFR 2018, 829 = UVR 2018, 291.

6) EuGH v. 29.11.2018, baumgarten sports & more, C-548/17, HFR 2019, 61 = UVR 2019, 69.

7) EuGH v. 29.11.2018, baumgarten sports & more, C-548/17, HFR 2019, 61 = UVR 2019, 69.

8) BFH v. 7.5.2020, V R 16/19, DStR 2020, 1617 = HFR 2020, 1191 = UVR 2020, 261.

9) EuGH v. 29.11.2018, baumgarten sports & more, C-548/17, HFR 2019, 61 = UVR 2019, 69.

Fazit: Die vom BFH mit Blick auf die bereits erfolgten Einschränkungen der Soll-Besteuerung[10] befürchtete wesentliche weitere Einschränkung der Soll-Besteuerung erfüllt sich nach dem EuGH-Urteil zum Glück nicht. Zwar erkennt der BFH bereits bisher mangels Umsetzung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL in nationales Recht ein unbeschränktes Recht der Steuerpflichtigen an, sich auf die unmittelbare Anwendung dieser Vorschrift zu berufen,[11] jedoch ist der Anwendungsbereich dieser Vorschrift nunmehr erstmals ausdrücklich auf Dauerleistungen beschränkt.

Um den vom EuGH als unionsrechtsmäßig angesehenen Effekt der Vorfinanzierung der Umsatzsteuer bei Ratenzahlungsvereinbarungen abzumildern, könnte im zwischenunternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigten Bereich eine sofortige Zahlung des bereits bei Leistungserbringung abziehbaren Vorsteuerbetrages durch den Leistungsempfänger an den Leistenden vereinbart werden.

Literatur: *Huschens*, Zeitpunkt der Steuerentstehung bei Ratenzahlungen für eine bereits erbrachte Leistung, UVR 2019, 366, 372; *Meurer*, Zur Sollbesteuerung und Uneinbringlichkeit bei Ratenzahlungsvereinbarung, MwStR 2019, 606, 607; *Neeser,* Die Krux mit der Sollbesteuerung – EuGH bejaht Vorfinanzierung der Umsatzsteuer, UVR 2022, 17 (in diesem Heft); *von Streit/Streit*, Abschied von der Sollbesteuerung? Gedanken zum Vorlagebeschluss des BFH, MwStR 2020, 875, 879. [lj], [ms]

Verwaltung

Qualifizierte elektronische Signatur und elektronischer Datenaustausch (EDI); Anpassung UStAE an das Vertrauensdienstegesetz (VDG) und die Aufhebung des Signaturgesetzes (SigG)

BMF v. 27.10.2021, III C 2 – S 7287-a/21/10001 :001 (2021/1126691), BStBl I 2021, 2139.

UStG § 14 Abs. 3.

Das Signaturgesetz (SigG) wurde mit Wirkung zum 29.7.2017 aufgehoben und teilweise durch das Vertrauensdienstegesetz (VDG) ersetzt. Allerdings regelt das VDG im Gegensatz zum SigG lediglich die nationalen Ergänzungen zu der unmittelbar anwendbaren eIDAS-Verordnung[12]. Diese unterscheidet zwischen

- einer qualifizierten elektronischen Signatur (Art. 3 Nr. 12), die durch ein Zertifikat den Namen einer natürlichen Person bestätigt (Art. 3 Nr. 14) und für ein qualifiziertes Zertifikat die Anforderungen des Anhangs I erfüllen muss (Art. 3 Nr. 15) und
- einem qualifizierten elektronischen Siegel (Art. 3 Nr. 27), das durch ein Zertifikat den Namen einer juristischen Person bestätigt (Art. 3 Nr. 29) und für ein qualifiziertes Zertifikat die Anforderungen des Anhangs III erfüllen muss (Art. 3 Nr. 30).

Ein qualifiziertes Zertifikat (elektronische Bescheinigung, die elektronische Signaturvalidierungsdaten mit einer natürlichen oder juristischen Person verknüpft) kann nur von einem qualifizierten Vertrauensdiensteanbieter erstellt werden. Die EU-Kommission stellt eine aktuelle Übersicht der Vertrauenslisten aller EU-Mitgliedsstaaten bereit.[13]

Dort können sämtliche qualifizierten Vertrauensdiensteanbieter der jeweiligen EU-Mitgliedsstaaten eingesehen werden.

Trotz der z.T. abweichenden Begrifflichkeiten fallen sowohl die qualifizierte elektronische Signatur als auch das qualifizierte elektronische Siegel nach der eIDAS-Verordnung unter den umsatzsteuerlichen Begriff der qualifizierten elektronischen Signatur nach § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG. Um die Voraussetzungen des § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG zu erfüllen, muss ein durch einen qualifizierten Vertrauensdiensteanbieter ausgestelltes qualifiziertes Zertifikat vorliegen.

Da mit dem eIDAS-Durchführungsgesetz u.a. auch § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG durch Streichung des Hinweises auf das SigG angepasst worden ist, stellt das UStG nicht mehr auf eine Technologie nach einem bestimmten Gesetz ab, sondern ist insoweit offen formuliert. Die eIDAS-Verordnung gilt nur für Sachverhalte mit Unionsrechtsbezug, nicht für rein innerstaatliche Sachverhalte. Letztere sind nach der Aufhebung des SigG nicht mehr einheitlich geregelt, sondern ergeben sich aus verschiedenen anderen Gesetzen (z.B. De-Mail-Gesetz). Auf diese Regelungen sind die gleichen Grundsätze anzuwenden: Eine qualifizierte elektronische Signatur muss auf einem zum Zeitpunkt ihrer Erzeugung gültigen qualifizierten Zertifikat beruhen und mit einer sicheren Signaturerstellungseinheit erzeugt werden.

Neben redaktionellen Anpassungen im Abkürzungsverzeichnis wurde Abschn. 14.4 UStAE entsprechend den vorgenannten Ausführungen angepasst.

Hinweis: Eine qualifizierte elektronische Signatur oder ein qualifiziertes elektronisches Siegel i.S.d. eIDAS-VO und zum anderen der elektronische Datenaustausch (EDI) sind Beispiele für Technologien, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts bei einer elektronischen Rechnung gewährleisten. Allerdings muss in der Vereinbarung über diesen Datenaustausch der Einsatz von Verfahren vorgesehen sein, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten (§ 14 Abs. 3 Nr. 1 und 2 UStG).

Die Regelungen des vorliegenden Schreibens sind in allen offenen Fällen auf Sachverhalte ab dem 29.7.2017 anzuwenden. Soweit das BMF-Schreiben vom 2.7.2012[14] zur Vereinfachung der elektronischen Rechnungsstellung zum 1.7.2011 durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 andere Regelungen enthält, ist es auf Sachverhalte nach dem 28.7.2017 nicht mehr anzuwenden.

10) So etwa auch durch BFH v. 24.10.2013, V R 31/12, HFR 2014, 260 = UVR 2014, 163.
11) BFH v. 26.6.2019, V R 8/19 (V R 51/16), Rz. 16, 22, HFR 2020, 71, vgl. Neeser, UVR 2020, 26.
12) ABl.EU 2014, Nr. L 257, 73.
13) https://esignature.ec.europa.eu/efda/tl-browser/#/screen/home.
14) BMF v. 2.7.2012, IV D 2 – S 7287-a/09/10004 :003 (2012/0449475), BStBl I 2012, 726.

Literatur: *Burbaum/Schlüter*, Elektronische Rechnungen und ein Blick in das europäische Ausland, UR 2017, 222; *Höink/Hermes*, Umsatzsteuer: die elektronische Rechnung – Wunsch und Wirklichkeit, BB 2018, 2263; *Liekenbrock*, Digital Tax Compliance, Ubg 2018, 43. [jk]

Aufbewahrung von Rechnungen nach § 14b UStG; Erfüllung der umsatzsteuerlichen Anforderungen bei elektronischen oder computergestützten Kassensystemen oder Registrierkassen

BMF v. 16.11.2021, III C 2 – S 7295/19/10001 :001 (2021/1180899), BStBl I 2021, 2329.

Nach § 14b Abs. 1 UStG muss der Unternehmer.

- ein Doppel der Rechnung, die er selbst oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat, sowie
- alle Rechnungen, die er erhalten oder die ein Leistungsempfänger oder in dessen Namen und für dessen Rechnung ein Dritter ausgestellt hat, aufbewahren.

Soweit der Unternehmer Rechnungen mithilfe elektronischer Registrierkassen erteilt, war es bisher hinsichtlich der erteilten Rechnungen i.S.d. § 33 UStDV (Kleinbetragsrechnungen) ausreichend, wenn Tagesendsummenbons aufbewahrt wurden, die die Gewähr der Vollständigkeit bieten und den Namen des Geschäfts, das Ausstellungsdatum und die Tagesendsumme enthalten. Nach dem aktuellen BMF-Schreiben, das Abschn. 14b.1 Abs. 1 UStAE entsprechend ändert, ist es nunmehr ausreichend, wenn ein Doppel der Ausgangsrechnung (Kassenbeleg) aus den unveränderbaren digitalen Aufzeichnungen reproduziert werden kann. Es müssen außerdem die übrigen Anforderungen der GoBD[15] erfüllt werden, insbesondere hinsichtlich der Vollständigkeit, Richtigkeit und Zeitgerechtigkeit der Erfassung. Hierzu wird im BMF-Schreiben auch auf § 146 Abs. 1 und 4 AO hingewiesen.

Hinweis: Es geht hier um die Aufbewahrung von Ausgangsrechnungen. Verletzt der Unternehmer seine Aufbewahrungspflichten, kann dies als Ordnungswidrigkeit nach § 26a Abs. 1 Nr. 2 UStG geahndet werden.

Die Grundsätze des vorliegenden Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Für Zeiträume bis zum 31.12.2021 wird es von der Verwaltung aber nicht beanstandet, wenn die Aufbewahrungspflicht nach der bisherigen Regelung in Abschn. 14b.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE erfüllt wird.

Literatur: *Prätzler*, Rechnung und Vorsteuerabzug („Vadan"), Anmerkung zu: EuGH v. 21.11.2018, C-664/16, jurisPR-SteuerR 4/2019 Anm. 5. [jk]

Leistungsbeschreibung nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG; Handelsübliche Bezeichnung nach dem BFH-Urteil vom 10.7.2019, XI R 28/18

BMF v. 1.12.2021, III C 2 – S 7280-a/19/10002 :001 (2021/1226715).

UStG § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5.

Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG muss eine Rechnung unter anderem Angaben zu Menge und Art (handelsüblicher Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder zum Umfang und der Art der sonstigen Leistungen enthalten.

Mit Urteil vom 10.7.2019 hat der BFH[16] zu der Anforderung „handelsübliche Bezeichnung" nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG entschieden, dass der Klammerzusatz in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG (*handelsübliche Bezeichnung*) unionsrechtskonform einschränkend dahingehend auszulegen sei, dass dies keine zusätzliche – verschärfende – Voraussetzung für den Vorsteuerabzug darstelle. Vielmehr sei nach verschiedenen Verkehrskreisen – nämlich dem Handel mit Waren im mittleren und oberen Preissegment einerseits und dem Handel mit Waren im Niedrigpreissegment andererseits – zu differenzieren. Die Handelsüblichkeit einer Bezeichnung sei immer von den Umständen des Einzelfalles abhängig, wie etwa der jeweiligen Handelsstufe, Art und Inhalt des Geschäftes und insbesondere dem Wert der einzelnen Waren.

Bereits zuvor hatte der BFH in AdV-Verfahren[17] entsprechende Zweifel geäußert.

Mit dem vorliegenden Schreiben hat die Finanzverwaltung diese BFH-Entscheidungen in den UStAE übernommen, aber hierzu weitere Ausführungen gemacht.

Zum Zweck der Regelung wird ausgeführt, dass die Bezeichnung einer Leistung in der Rechnung sowohl für umsatzsteuerliche Zwecke als auch für die Erfordernisse eines ordentlichen Kaufmanns den Abgleich zwischen gelieferter und in Rechnung gestellter Ware ermöglichen muss. So muss auch ausgeschlossen werden können, dass eine Leistung mehrfach abgerechnet wird. Die erbrachte Leistung muss sich eindeutig und leicht nachprüfen lassen.

Regelmäßig wird die nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG grundlegend erforderliche Angabe der Art der gelieferten Gegenstände mit deren handelsüblicher Bezeichnung übereinstimmen.

Nicht jede Bezeichnung der „Art des Gegenstands" nach ist als handelsüblich anzusehen. Aber auch umgekehrt entspricht nicht jede handelsübliche Bezeichnung der Bezeichnung nach der Art des Gegenstands. Wenn also eine Bezeichnung gewählt worden ist, die der Definition „Angabe der Art" nicht entspricht, kann diese trotzdem ausnahmsweise ausreichend für eine den Vorschriften entsprechende Leistungsbeschreibung sein, wenn sie eine handelsübliche Bezeichnung darstellt, wie das BMF in seinem Schreiben ausführt.

Nach dem Urteil XI R 28/18[18] sind keine allgemeingültigen Aussagen möglich, wann eine Bezeichnung als handelsüblich angesehen werden kann und wann nicht. Vielmehr muss dies unter den Umständen des Einzelfalles entschieden werden. „Handelsüblich" ist eine Bezeichnung dann, wenn sie unter Berücksichti-

15) Vgl. BMF v. 28.11.2019, IV A 4 – S 0316/19/10003 :001 (019/0962810), BStBl I 2019, 1269.
16) BFH v. 10.7.2019, XI R 28/18, HFR 2020, 288 = UVR 2020, 66.
17) Vgl. BFH v. 14.3.2019, V B 3/19, HFR 2019, 510 = UVR 2019, 229 und BFH v. 15.5.2019, XI B 13/19, HFR 2019, 706.
18) BFH v. 10.7.2019, XI R 28/18, HFR 2020, 288 = UVR 2020, 66.

gung von Handelsstufe, Art und Inhalt der Lieferungen den Erfordernissen von Kaufleuten i.S.d. HGB genügt und von Unternehmern in den entsprechenden Geschäftskreisen allgemein (d.h. nicht nur gelegentlich) verwendet wird.

Die Angabe einer alternativen handelsüblichen Bezeichnung ist nur bei Lieferungen möglich, bei sonstigen Leistungen müssen dagegen die Angaben eine eindeutige Identifizierung der abgerechneten Leistungen ermöglichen. Der Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistungen sind zu präzisieren.

Dies bedeutet aber nicht, dass die konkreten erbrachten Dienstleistungen erschöpfend beschrieben werden müssen.[19)]

Entsprechend diesen Ausführungen wurde Abschn. 14.5 Abs. 1 und Abs. 15 UStAE entsprechend angepasst.

Hinweis: Um den Vorsteuerabzug sicher zu stellen, müssen die Angaben in einer Rechnung den Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 10 UStAE entsprechen. Was die Leistungsbeschreibung betrifft, ist ein Unternehmer in Zweifelsfällen nach den allgemeinen Regeln (vgl. Abschn. 15.2a Abs. 5 und 6 UStAE) nachweispflichtig, dass eine in der Rechnung aufgeführte Bezeichnung für einen gelieferten Gegenstand (z.B. bloße Gattungsbezeichnung wie „T-Shirts", „Bluse" o.ä.) auf der betroffenen Handelsstufe handelsüblich ist.

Bei Dienstleistungen ist darauf zu achten, dass eine ausreichende Beschreibung vorliegt. Allein nicht ausreichend sind nach Abschn. 15.2a Abs. 4 Satz 6 UStAE allgemeine Angaben wie „Erbringung juristischer Dienstleistungen", „Bauarbeiten", „Beratungsleistung", „Werbungskosten lt. Absprache", „Akquisitions-Aufwand" oder „Reinigungskosten", da sie nicht die erforderliche Kontrollfunktion erfüllen.

Entspricht die Rechnung nicht den vorgenannten Ausführungen, dann entfällt der Vorsteuerabzug. Aber es kann eine Berichtigung erfolgen, die Rückwirkung hat (vgl. Abschn. 15.2a Abs. 7 UStAE). Allerdings gilt das nicht, wenn Angaben zur Leistungsbeschreibung insgesamt fehlen. Dann liegt überhaupt keine berichtigungsfähige Rechnung vor, weil die Leistungsbeschreibung zu den erforderlichen Mindestangaben zählt.

Ist die Leistungsbeschreibung falsch, drohen sogar die Rechtsfolgen des § 14c Abs. 2 UStG.

Literatur: Begriff der „handelsüblichen Bezeichnung" bei der Beurteilung der Rechnungsmerkmale nach § 14 UStG, MwStR 2020, 186; *Müller*, Zur Anforderung an die „handelsübliche Bezeichnung" der Leistung in Rechnungen, UR 2020, 285; *Nücken*, Keine Rechnung ohne Leistungsbeschreibung, MwStR 2020, 854; *Suabedissen*, Rechnungsangaben beim Vorsteuerabzug – handelsübliche Bezeichnung, HFR 2020, 290; *Weymüller*, Rechnungsangaben beim Vorsteuerabzug – Beschreibung der Ware hinsichtlich Art und Menge, jurisPR-SteuerR 12/2020 Anm. 6; *Zawatson*, Anmerkung zu einer Entscheidung des BFH vom 14.3.2019 (V B 3/19) – Anforderungen an die Leistungsbeschreibung von Waren im Niedrigpreissegment, MwStR 2019, 600. [jk]

Grunderwerbsteuer

Bearbeiter: Ministerialrat a.D. Raymond Halaczinsky, Bonn [rh]

Rechtsprechung

Übernahme der Verpflichtung zur verbilligten Überlassung von neugeschaffenem, mit öffentlichen Mitteln gefördertem Mietwohnraum ist keine sonstige Leistung des Erwerbers

FG München v. 23.6.2021, 4 K 2843/18, EFG 2021, 1846.

GrEStG § 9 Abs. 1 Nr. 1, § 8 Abs. 1.

Als Gegenleistung gilt nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG beim Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Im Urteilsfall ging es um die Frage, ob die Übernahme der aus einem städtebaulichen Vertrag herrührenden Verpflichtung der Grundstücksverkäuferin, neugeschaffenen Wohnraum an von der Stadt X benannte Mieter verbilligt zu überlassen, eine sonstige Leistung der Klägerin i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist. Dazu **entschied das FG**: Die Übernahme der aus einem städtebaulichen Vertrag herrührenden Verpflichtung des Grundstücksveräußerers, Wohnungen einem bestimmten Personenkreis mietverbilligt zu überlassen, ist **keine sonstige Leistung** des Erwerbers i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und damit **nicht Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer**.

Hinweis: Keine sonstige Leistung i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG liegt vor, wenn sich Vor- und Nachteile ausgleichen. In den Urteilsgründen sind dazu nähere Ausführungen zu finden. Dies muss im Einzelfall glaubhaft gemacht werden. Das FA hat gegen das Urteil Revision[20)] eingelegt, so dass eine höchstrichterliche Entscheidung abzuwarten bleibt.

Literatur: *Heine*, Die Gegenleistung bei der Grunderwerbsteuer und die Bewertung nach den allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, UVR 2000, 209; Siehe einschl. Kommentierungen „zur Gegenleistung gehörende Leistungen" z.B. *Jochum* in Wilms/Jochum, ErbStG, § 9 GrEStG Rz. 107 ff. (Juli 2017) sowie *Jochum* in Griesar/Jochum, eKomm Ab 1.1.2015, § 9 GrEStG Rz. 105 (Aktualisierung v. 13.05.2019). [rh]

19) BFH v. 15.10.2019, V R 29/19 (V R 44/16), BStBl II 2021, 646 unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH v. 15.9.2016, Barlis 06, C-516/14, HFR 2016, 1031.

20) Rev. BFH, Az. II R 26/21.

Erbschaftsteuer

Bearbeiter: Ministerialrat a.D. Raymond Halaczinsky, Bonn [rh]

Rechtsprechung

Zeitpunkt des Antrags auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F.

FG München v. 28.4.2021, 4 K 1710/19, EFG 2021, 1491.

ErbStG 1997 § 13a Abs. 8 (jetzt Abs. 10).

Im Urteilsfall ging es um die verfahrensrechtliche Frage, **bis zu welchen (verfahrensrechtlichen) Zeitpunkt der Antrag auf Optionsverschonung** (jetzt § 13a Abs. 10 ErbStG) **gestellt werden kann**. Grds. gilt: Der Antrag ist bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaftsteuer zustellen (R E 13a.21 Abs. 2 ErbStR 2019)[21].

Ein Vater schenkte seinem Sohn einen Teilgeschäftsanteil an einer GmbH. Das FA setzte mit Schenkungsteuerbescheid v. 27.7.2016 Schenkungsteuer i.H.v. 0,– € fest. Der Bescheid erging gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO vorläufig im Hinblick auf die durch das Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 angeordnete Verpflichtung zur gesetzlichen Neuregelung. Der Bescheid wurde nicht mit Einspruch angefochten. Mit Erklärung vom 27.4.2018, die am 1.6.2018 beim Beklagten einging, stellte der Sohn/Kläger den Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG. Mit Bescheid vom 8.8.2018 änderte das FA den Schenkungsteuerbescheid vom 27.7.2016 gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO wegen einer geänderten Anteilswertfeststellung. Mit Schreiben ebenfalls vom 8.8.2018 lehnte das FA den Antrag ab, seine Erklärung zur Optionsverschonung bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen. Der der Kläger legte gegen den Änderungs-/Schenkungsteuerbescheid vom. 8.8.2018 sowie gegen die Ablehnung der beantragten Optionsverschonung vom 8.8.2018 jeweils Einspruch ein.

Im Ergebnis entschied das FG, dass der **Antrag auf Vollverschonung verspätet**, d.h. nach Eintritt der Bestandskraft gestellt worden und damit die Vollverschonung zu Recht nicht gewährt worden ist.

Hinweise: Die Ausübung des Wahlrechts nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. ist **nicht partiell möglich**, sondern nur i.R.d. betr. Steuerfestsetzung. Wird ein unanfechtbarer Schenkungsteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO durch einen Grundlagenbescheid geändert, der nicht das Wahlrecht bzw. Antragsrecht zur Optionsverschonung zum Gegenstand hat, sondern sich auf andere Feststellungen beschränkt, ermöglicht diese Bescheidänderung nicht einen nachträglichen Antrag nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. Die Feststellung von Wertansätzen in einem Grundlagenbescheid ist kein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, das die Möglichkeit einer nachträglichen Wahlrechtsausübung auf Vollverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. eröffnet. Außerdem: Der Umstand, dass eine Festsetzung von Schenkungsteuer gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO vorläufig im Hinblick auf die durch das BVerfG angeordnete Verpflichtung zu einer gesetzlichen Neuregelung des ErbStG ergangen ist, eröffnet nicht die Möglichkeit einer nachträglichen Wahlrechtsausübung auf Vollverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. Für die Praxis folgt daraus, den Verfahrensverlauf des betr. Erbschaft-/Schenkungsteuerbescheids im Auge zu behalten, wenn beabsichtigt ist, ggf. einen Antrag auf Optionsverschonung zu stellen.

Literatur: *Dorn/Scharfenberg*, Zum Antrag auf Vollverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG – Hinweise für die Beratungspraxis, DB 2021, 1708; *Bäuml/Bauer*, Steueroptimierte Übertragungsmöglichkeiten von kleinen und mittelgroßen Familienunternehmen, NWB 2019, 714; *Knittel*, Zur Frage der Antragsfrist für Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F., ErbStB 2021, 270. [rh]

Abzugsfähigkeit von nachträglichen Zahlungen des Beschenkten zur Abwendung von Ansprüchen des beeinträchtigten Vertragserben bzw. Nacherben

BFH v. 6.5.2021, II R 24/19, DStR 2021, 2401 = HFR 2021, 1186.

ErbStG § 10 Abs. 5 Nr. 3.

Zahlungen des Beschenkten zur Abwendung etwaiger Herausgabeansprüche des Vertragserben bzw. des Nacherben sind als **Aufwendung zur Erlangung und Sicherung des Erwerbs** gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 2 ErbStG bei der Besteuerung der Schenkung erwerbsmindernd zu **berücksichtigen**.[22] Das gilt auch dann, wenn Zahlungen aufgrund eines Vergleichs erbracht werden, sofern die Ansprüche ernstlich geltend gemacht wurden. Solche Zahlungen stellen rückwirkende Ereignisse i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

Hinweis: Im Urteilsfall gingen die Erbin, Mutter des Klägers und auch das FA zunächst davon aus, dass sie Alleinerbin geworden ist. In dieser Eigenschaft schenkte sie ihrem Sohn aus dem Nachlass ein Grundstück. Gegen den Sohn wurde Schenkungsteuer festgesetzt. Nach dem Tod der Mutter stellte das Nachlassgericht fest, dass die Mutter nach dem Tod des Vaters Vorerbin und der Kläger und seine zwei Brüder mit ihrem Tod Nacherben geworden sind. Infolgedessen führten der Kläger und seine Brüder einen Zivilrechtsstreit wegen des geschenkten Grundstücks, der letztlich durch Vergleich beendet wurde. **Aufgrund eines Vergleichs** leistete der Kläger **eine Zahlung** von 150 000 € an einen seiner Brüder. Es ging nun darum, ob diese Zahlung nachträglich bei der Schenkungsteuerfestsetzung zu berücksichtigen ist. Dies haben der **BFH** und zuvor das FG Münster[23] – wie aus dem Leitsatz ersichtlich – (mit ausführlicher Beschreibung von Nachlassregelungskosten) **bejaht**. Für die **Praxis** ist wichtig, dass

21) Anschluss an BFH v. 5.3.2020, II B 99/18, BFH/NV 2020, 852 vorgehend FG Münster v. 13.9.2018, 3 K 3699/16 Erb, ZEV 2019, 503.

22) § 10 Abs. 5 ErbStG gilt gem. § 1 Abs. 2 ErbStG auch für Schenkungen unter Lebenden, soweit bei diesen entsprechende bereicherungsmindernde Umstände wie Erwerbsaufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG vorliegen.

23) FG Münster v. 14.2.2019, 3 K 1237/17 Erb, EFG 2019, 730 = UVR 2019, 173.

derartige (**nachträgliche**) Zahlungen für die Schenkungsteuer ein **rückwirkendes Ereignis** i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellen, d.h. auch nach Eintritt der formellen Bestandkraft eine **Änderung des Schenkungsteuerbescheides beantragt** werden kann/sollte. Soweit der Empfänger die Zahlung seinerseits nach § 3 Abs. 2 Nr. 7 ErbStG zu versteuern hat, entsteht zwar die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. j ErbStG erst mit dem Zeitpunkt, zu dem er den Anspruch geltend macht. Für den Beschenkten, der die Zahlung als Nachlassverbindlichkeit abziehen kann, wirkt die Geltendmachung jedoch auf den Zeitpunkt der Schenkung zurück.

Literatur: *Billig*, Steuerrechtliche Konsequenzen des Verhaltens der Erben und anderer Berechtigter nach Eintritt des Erbfalls, UVR 2010, 253; *Halaczinsky*, Vergleichsweise Abfindungszahlungen bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer, UVR 2017, 349; *Holler*, Steuerliche Aspekte der Vor- und Nacherbschaft, ErbR 2016, 615; *Holtz/Schneider*, Erbschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten nach dem Erbfall, SAM 2018, 59. [rh]

Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bei Verschaffung einer Gesamtgläubigerstellung bezüglich eines Nießbrauchsrechts an den anderen Ehegatten

BFH v. 8.6.2021, II R 23/19.

ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 1.

Keine freigebige Zuwendung einer Gesamtgläubigerstellung an einem Nießbrauchsrecht liegt dann vor, wenn der **Berechtigte** über die Erträge im Innenverhältnis rechtlich und tatsächlich **nicht frei verfügen** kann. Für die Feststellung, ob die berechtigte Person im Innenverhältnis zum anderen Gläubiger über die Erträge aus dem Nießbrauchsrecht an einem vermieteten Grundstück hat verfügen können, muss auf die Handhabung des betreffenden Mietkontos seit der Einräumung des Nießbrauchs, die diesbezügliche Handhabung vor diesem Zeitpunkt und auf sich daraus etwa ergebende Unterschiede abgestellt werden.[24)]

Hinweis: Dem Urteilsfall lag eine **gebräuchliche Gestaltung** vor. Der **Ehemann** der Klägerin übertrug mit ihrer Zustimmung **in seinem Eigentum stehenden Grundbesitz** zu je ½ auf die beiden gemeinsamen Söhne. Der Ehemann behielt sich **zu seinen und der Klägerin** Gunsten den lebenslänglichen unentgeltlichen **Nießbrauch** an dem übertragenen Grundbesitz vor (Miethaus). Die Nießbrauchseinräumung sollte zur Absicherung der Ehefrau beim etwaigen Tod ihres Ehemanns erfolgen. Im Fall einer Trennung oder Scheidung sollte sie das Nießbrauchsrecht zurückübertragen. Um die Hausverwaltung, insb. Zahlungsverkehr für den Grundbesitz, kümmerte sich die Klägerin. Die Klägerin ging **erfolgreich gegen die Festsetzung einer Schenkungsteuer** vor. Im Streitfall war angesichts der tatsächlichen Handhabung des Mietkontos **glaubhaft gemacht** worden, dass die Klägerin im Verhältnis zu ihrem Ehemann **nicht tatsächlich und rechtlich frei über die Erträge** auf dem auf den Namen des Ehemanns lautenden Mietkonto **verfügen konnte** und folglich durch die Zuwendung des Nießbrauchsrechts noch keine Bereicherung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfahren hat.

Für die **Praxis ist zu empfehlen**, bzgl. der Verfügungsbefugnis (schriftliche) Vereinbarungen darüber zu treffen, ob bzw. ab wann die freie Verfügungsbefugnis eingeräumt werden soll. Ohne derartige Vereinbarungen bzw. nachweisbare Handhabung ist davon auszugehen, dass die Finanzämter bei Übereignung einer Sache die Zuwendung eines Nießbrauchsrechts an den Dritten annehmen werden, wenn ein Nießbrauch in der Weise vorbehalten wird, dass der Nießbrauch dem Übertragenden und einem Dritten gemeinsam zustehen soll,. Ist der Nießbrauch in einem solchen Fall so ausgestaltet, dass den Berechtigten eine Gesamtgläubigerstellung i.S.d. § 428 BGB zukommt, beschränkt sich der Gegenstand der Zuwendung an den Dritten auf die Verschaffung dieser Gesamtgläubigerstellung.[25)]

Literatur: *Billig*, Konsequenzen der finanziellen Absicherung des Ehegatten durch ein lebenslanges Nießbrauchsrecht bei Gesamtgläubigerschaft, UVR 2008, 62. [rh]

Erbschaftsteuerrechtliche Behandlung der Anwachsung eines KG-Anteils bei übersteigendem Abfindungsanspruch

BFH v. 8.6.2021, II R 2/19, DStR 2021, 2635 = HFR 2021, 1184.

ErbStG § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2; BewG § 12 Abs. 1.

Im Erbfall ist beim Erwerb eines Anteils an einer GmbH & Co. KG von Todes wegen für den Anteil ein Wert anzusetzen, wenn der steuerliche Anteilswert Abfindungsansprüche Dritter übersteigt (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG).

Der Kläger begehrte den Ansatz eines negativen Werts für den Erwerb des Anteils an der GmbH & Co. KG mit der Begründung, dass die Abfindungsansprüche der Erben den Anteilswert überschritten haben. Dazu **entschied der BFH** (Bestätigung der Vorinstanz – FG Münster[26)] –): Es ist **kein negativer Wert** des Anteilswerts bei dem fortsetzenden Gesellschafter anzusetzen, wenn der **Abfindungsanspruch**, der aufgrund des Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer KG bei dessen Tod gegen die Gesellschaft entsteht, **höher** ist als der Wert des auf den fortsetzenden Gesellschafter **übergegangenen Anteils der KG**. Bei mehreren Erwerbern kommt es auf den auf den jeweiligen einzelnen Erwerber entfallenden Anteilswert und auf den auf den jeweiligen einzelnen Erwerber entfallenden Abfindungsanspruch an. Dies gilt auch für den Fall, dass der fortsetzende Gesellschafter zugleich Erbe des ausgeschiedenen Gesellschafters ist.

Hinweis: Bestimmt ein Gesellschaftsvertrag entspr. § 736 Abs. 1 BGB, dass die Personengesellschaft beim Tod eines Gesellschafters unter den übrigen Gesellschaftern mit der Folge einer Anwachsung

24) BFH v. 22.8.2007, II R 33/06, BStBl II 2008, 28 = UVR 2008, 6.

25) Zum Rentenstammrecht ist entschieden, dass eine Bereicherung i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG mit der Verschaffung einer derartigen Gesamtgläubigerstellung i.S.d. § 428 BGB nur insoweit verbunden ist, als der Bedachte über den Gegenstand der Zuwendung tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann (vgl. BFH v. 22.8.2007, II R 33/06, BStBl II 2008, 28 = UVR 2008, 6).

26) FG Münster v. 8.11.2018, 3 K 1118/16 Erb, EFG 2019, 123 = UVR 2019, 75.

(§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB) fortbestehen soll (**Fortsetzungsklausel**), wächst ihnen der Anteil des durch Tod ausgeschiedenen Gesellschafters am Gesamthandsvermögen der KG auf gesellschaftsvertraglicher und nicht auf erbrechtlicher Grundlage im Privatvermögen zu. Dieser fällt nicht in den Nachlass des ausgeschiedenen Gesellschafters; ein Erwerb von Todes wegen nach § 3 ErbStG i.V.m. § 1922 BGB findet diesbezüglich nicht statt. Die Anwachsung eines Gesellschaftsanteils unterliegt nicht der Erbschaftsteuer.

Als Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall gilt aber der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft bei dessen Tod auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Todes nach § 12 BewG ergibt, Abfindungsansprüche Dritter übersteigt (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG). Der gehört zum erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen, also zum **Privatvermögen** der Erben. Er ist demnach nach den Vorschriften des Allgemeinen Teils des BewG (§ 12 BewG) zu bewerten. Eine Regelungslücke hinsichtlich der Berücksichtigung eines negativen Erwerbs i.R.d. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG liegt nach Ansicht des BFH nicht vor. Für die **Praxis von Bedeutung** ist, dass somit für Rechtsbehelfe einschl. Klagen in vergleichbaren Erbanfällen keine Chance besteht. Die im Hinblick auf die Revision gegen das Urteil des FG Münster eingelegten Einsprüche/Klagen werden wohl zum Nachteil der Einspruchsführer/Kläger erledigt. Es bleibt die Frage, wie ein negativer Abfindungsanspruch im Vorfeld d.h. zu Lebzeiten berücksichtigt werden könnte.

Literatur: *Carlé*, Abfindungsklauseln im Gesellschafts- und Erbschaftsteuerrecht, kösdi 2018, 20949; *Schneider/Blunk*, Abfindungs- und Einziehungsklauseln in der steueroptimierten Unternehmensnachfolge, UVR 2018, 144; *Söffing/Kucza*, Anwachsungserwerb i.S. des § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB und seine Folgen für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, SAM 2020, 43. [rh]

Schenkungsteuer bei der Errichtung einer Familienstiftung

FG Niedersachsen v. 19.7.2021, 3 K 5/21, EFG 2021, 1558.

ErbStG § 15 Abs. 2 Satz 1, § 16 Abs. 1 Nr. 4.

Im Streitfall ging es um die **Auslegung** des Begriffs „**entferntest Berechtigten**" in § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG für die Bestimmung der Steuerklasse und des Freibetrages im Falle der Errichtung einer Familienstiftung. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist bei Familienstiftungen das Verwandtschaftsverhältnis des Erblassers oder Schenkers zu dem nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten der Besteuerung zugrunde zu legen. Das Gericht entschied: Zu den „entferntest Berechtigten" gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG gehören alle Personen, die nach der Satzung – **auch nur theoretisch** – in Zukunft aus der Generationenfolge Vorteile aus der Familienstiftung erlangen können. Diese müssen **weder bereits geboren** sein noch einen **klagbaren Anspruch** haben.[27)]

Hinweis: Im Streitfall hatte ein Ehepaar eine Familienstiftung als Stiftung bürgerlichen Rechts unter dem Namen „U Familienstiftung" errichtet. Die Stiftung wurde mit einem Mehrfamilienhaus (im Erbbaurecht) und 150 000 € ausgestattet. Stiftungszweck war die angemessene Versorgung der beiden Stifter A und B, die angemessene finanzielle Unterstützung der Tochter C und nachfolgender noch nicht geborener Abkömmlinge nach Wegfall der Vorgeneration.

Für die Praxis kommt es darauf an, die „entferntest Berechtigten" hinreichend genau zu beschreiben. Werden aber als „entferntest Berechtigte" in der Stiftungsurkunde auch noch nicht geborene Kinder, Enkelkinder, Urenkel aufgenommen, kann/wird das FA bei der Bestimmung der Steuerklasse und Gewährung der Freibeträge davon ausgehen. Werden in diesem Sinne auch zukünftige Urenkel des Stifters begünstigt, ist nur ein Freibetrag i.H.v. 100 000 € zu gewähren.[28)]

Das Gericht hat die **Revision zugelassen**, da eine Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts erforderlich ist. Bisher fehlt[29)] eine höchstrichterliche Entscheidung zur Auslegung der Bestimmung des Steuerklassenprivilegs nach § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG bei Familienstiftungen. Vergleichbare Fälle sollten also „offengehalten" werden, es sollte also Einspruch eingelegt oder eine Entscheidung unter Vorbehalt der Nachprüfung beantragt werden.

Literatur: *Reich*, Gemeinnützige Stiftungen als Anfallsberechtigte in Familienstiftungen, DStR 2019, 1341; *Söffing*, Das Steuerklassenprivileg bei der Errichtung einer Familienstiftung, ErbStB 2020, 107. [rh]

Verwaltung

Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes für Erwerbe mit einer Steuerentstehung nach dem 28.12.2020

Oberste Finanzbehörden der Länder v. 13.9.2021, BStBl I 2021, 1837.

ErbStG § 5 Abs. 1 Satz 5, § 13a, § 13a Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 6, § 14 u. mehr.

Durch das **Jahressteuergesetz 2020** wurden verschiedene Paragraphen geändert und/oder ergänzt. Die mit dem Jahressteuergesetz 2020[30)] geänderten Vorschriften des ErbStG sind auf Erwerbe anzuwenden,

27) Bestätigung der RFH-Rechtsprechung und BFH v. 20.7.2020, II B 39/20 (AdV), BStBl II 2021, 28; Ablehnung der Ansicht von Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, München 1993, § 15 ErbStG Rz. 106, erst mit der Geburt der nächsten Generation potentiell Begünstigter diese nachträglich in die Besteuerung der Errichtung einer Familienstiftung einzubeziehen und einen solchen Bescheid sodann nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO mit dem Bekanntwerden einer solchen Geburt wegen dieses späteren Ereignisses mit Rückwirkung zu ändern. Zustimmung Hannes/Holtz in Meinicke/Hannes/Holtz, 17. Aufl. 2018, § 15 ErbStG Rz. 21.

28) Skeptisch zur Anwendung des höheren Freibetrages für Kinder bei Urenkeln mit vorverstorbenen Eltern und Großeltern: BFH v. 20.7.2020, II B 39/20 (AdV), BStBl II 2021, 28.

29) Auch nach dem Urteil des FG Münster v. 18.5.2017, 3 K 3247/17 Erb, EFG 2017, 1208.

30) JStG v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.

für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer nach dem 28.12.2020 i.S.v. § 9 ErbStG entsteht. Die Änderungen betreffen Regelungen nach denen auch vergangene wie auch zukünftige Entwicklungen an einem bestimmten Stichtag in die Bewertung bzw. Festsetzung zu berücksichtigen.

Hinweise: In dem Erlass werden die **Änderungen** der §§ 5, 10, 13a, 13b, 14, 30, 31 und 35 ErbStG aus Sicht der Finanzverwaltung mit Hilfe von Beispielen **dargestellt** und **ausgelegt** sowie deren **zeitliche Anwendung** erläutert. Teilweise haben die Neuregelungen zur Aufhebung/Änderung von Regelungen der Erbschaftsteuerrichtlinien geführt. Auf einschlägige Beiträge betreffend das JStG 2020 wird verwiesen.

Literatur: *Bolik/Kindler/Bossmann*, Das Jahressteuergesetz 2020: Großer Umfang, wenig drin?, StuB 2020, 737; *Christopeit*, Jahressteuergesetz 2020: Änderungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, ErbR 2021, 391; *Eisele*, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020, NWB 2020, 2982; *Geck/Messner*, Geplante Änderungen des ErbStG durch das JStG 2020, ZEV 2020, 681; *Halaczinsky*, Das JStG 2020 zur gesonderten Feststellung für Steuerbefreiungen von Unternehmensvermögen nach §§ 13a ff. ErbStG, UVR 2021, 17; *Höreth/Stelzer*, Jahresendspurt in der Steuergesetzgebung 2019, DStZ 2019, 784. [rh]

Sonstige Verkehrsteuern

Bearbeiter: Ministerialrat a.D. Raymond Halaczinsky, Bonn [rh]

Rechtsprechung

Besteuerung von Sportwetten

BFH v. 7.9.2021, IX R 30/18, StEd 2021, 733.

RennwLottG § 10, § 17.

Im Urteilsfall ging es um die Bemessungsgrundlage der Sportwettensteuer, und zwar um die Frage, ob die auf die Spieler überwälzte Sportwettensteuer in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Die Sportwettensteuer ist eine **Verkehrsteuer**. Die Steuer 5 % beträgt des Nennwertes der Wettscheine bzw. des Spieleinsatzes (§ 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG). Dazu **entschied der BFH**: Der Einsatz bei einer Sportwette umfasst den gesamten Betrag, den der Spieler zum Abschluss des Wettvertrags i.S.d. § 763 BGB an den Veranstalter zahlt. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Sportwettensteuer nach § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG a.F. ist **nicht um die gegebenenfalls auf den Spieler überwälzte Sportwettensteuer zu kürzen**.

Hinweis: Mit dem Urteil **klärt der BFH grundsätzlich**, dass es **rechtssystematisch nicht zu beanstanden** ist, dass beim Überwälzen der Sportwettensteuer vom Veranstalter in seiner Eigenschaft als Steuerschuldner gem. § 19 Abs. 2 RennwLottG auf den Spieler sich deren Bemessungsgrundlage erhöht, was zu einer Erhöhung der Steuer führt und

damit eine „Steuer auf die gleiche Steuer" erhoben wird. Ob die Vorschrift des § 25 Abs. 1 RennwLottG wegen der Erwähnung des nicht mehr existierenden „Reichsminister(s) der Finanzen" noch eine taugliche Ermächtigungsnorm für § 37 Abs. 1 Satz 2 RennwLottGABest durch einen exekutiven Gesetzgeber darstellt, kann dahingestellt bleiben. Denn § 37 Abs. 1 Satz 2 RennwLottGABest (in der Fassung vom 17.5.2000 und in der Fassung vom 29.6.2012) wurde vom parlamentarischen Gesetzgeber erlassen. Die für die Sportwettenbesteuerung geltende Neuregelung in § 17 Abs. 1 Satz 1 RennwLottG i.d.F. vom 25.6.2021, nach der aus dem geleisteten Wetteinsatz der überwälzte Steuerbetrag herauszurechnen ist, findet erstmals ab dem 1.7.2021 Anwendung.

Literatur: *Brüggemann*, Die Bemessungsgrundlage der Sportwettensteuer im Rennwett- und Lotteriegesetz, ZfWG 2019, 111; Zum Charakter der Sportwettensteuer als Spiel- oder Wetteinsatzsteuer *Herzig/Stock*, Bemessungsgrundlage für Glücksspielabgaben – Rohertrag oder Spieleinsatz, ZfWG 2012, 12; *Welz*, Ein Jahr Besteuerung von Sportwetten, UVR 2013, 276. [rh]

UVR-Themen

Angekündigte Maßnahmen bei den Verkehrsteuern im Koalitionsvertrag von SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN UND FDP

Jörg Kraeusel, Erding*)

Der Koalitionsvertrag enthält auf insg. 177 Seiten das Regierungsprogramm für die Legislaturperiode von 2021 bis 2025. An unterschiedlichen Stellen enthält der Vertrag Vorhaben im Bereich der Besitz- und Verkehrsteuern. Das gilt auch für den Bereich der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und der Kraftfahrzeugsteuer: hier gibt es in unterschiedlichen Bereichen des Koalitionsvertrags Ankündigungen, die die Koalition in der neuen Legislaturperiode umsetzen will. Auf diese wird nachfolgend kurz eingegangen.

Inhalt **Seite**

I. Stärkung von Inklusionsunternehmen . . . 12
1. Wortlaut des Vorschlags (Seite 79 des Koalitionsvertrags) . . . 12
2. Anmerkung . . . 12
II. Umsatzsteuerbefreiung für gemeinwohlorientierte Bildungsleistungen . . . 12
1. Wortlaut des Vorschlags (Seite 97 des Koalitionsvertrags) . . . 12
2. Anmerkung . . . 12
III. Steuerliche Behandlung von Dieselfahrzeugen bei der KraftSt. . . . 13
1. Wortlaut des Vorschlags (Seite 162 des Koalitionsvertrags) . . . 13
2. Anmerkung . . . 13
IV. Flexiblere Gestaltung der Grunderwerbsteuer zur Begünstigung selbst genutzten Wohneigentums . . . 14
1. Wortlaut (Seite 165 des Koalitionsvertrags) . . . 14
2. Anmerkung . . . 14
a) Grunderwerbsteuerliche Begünstigung von selbst genutztem Wohneigentum . . . 14
b) Gegenfinanzierung durch Schließen von Steuerschlupflöchern . . . 14
V. Weiterentwicklung der Einfuhrumsatzsteuer . . . 14
1. Wortlaut (Seite 165 des Koalitionsvertrags) . . . 14
2. Anmerkung . . . 14
VI. Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs . . . 14
1. Wortlaut (Seite 167 des Koalitionsvertrags) . . . 14
2. Anmerkung . . . 15
VII. Bundesweite Einführung eines elektronischen Meldesystems für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen . . . 15
1. Wortlaut (Seite 167 des Koalitionsvertrags) . . . 15
2. Anmerkung . . . 15
VIII. Endgültiges Mehrwertsteuersystem . . . 15
1. Wortlaut (Seite 167 des Koalitionsvertrags) . . . 15
2. Anmerkung . . . 15
IX. Schlussbemerkung . . . 17

*) MinDirig. a.D. Jörg Kraeusel war bis November 2013 im Bundesministerium der Finanzen tätig.

Literatur: *Behrens*, Grunderwerbsteuerreform: Offene Fragen zu § 23 Abs. 24 GrEStG n.F., UVR 2021, 348; *Groß/Matheis/Vogl*, Umsatzsteuerliche Reformvorhaben im „Steuerlabor" – Zusammenfassung der Ergebnisse der Steuerplanspiele zum „Reverse-Charge-Verfahren" und zur „Generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check" –, UVR 2006, 43; *Huschens*, Das endgültige MwSt-System für den europäischen Binnenhandel nach den Vorschlägen der EU-Kommission, UVR 2018, 364; *Körner*, Stellungnahme zum 71. Berliner Steuergespräch: Die Vorschläge der Kommission für das endgültige Mehrwertsteuersystem: Richtige Diagnose – falsche Therapie, UR 2019, 611; *Kraeusel*, EU-Kommission legt Vorschläge für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem vor, UVR 2017, 366; *Kraeusel*, Die Zukunft der Umsatzsteuer aus deutscher Sicht, 5. Leitthema: Reformüberlegungen zur Umsatzsteuer, FS Reiß, Bonn 2008, 297; *Spilker*, Endgültiges Mehrwertsteuersystem in der EU, RdW 2021, 215; *Sterzinger*, Änderungen des UStG und der UStDV durch das sog. JStG 2019 und das BEG III, UR 2020, 1; *Wengerofsky*, Reform der Grunderwerbsteuer: Deutliche Änderungen im Bereich der Share-Deals – Ein Überblick zu den novellierten Vorgaben, UVR 2021, 240; *Widmann*, Endgültiges Mehrwertsteuersystem – der Export von Exporteuren, DB 2018, Heft 23, M26-M27; *Widmann*, Systembezogene Änderung bei der Umsatzbesteuerung „Reverse-Charge-Verfahren", UR 2006, 624.

I. Stärkung von Inklusionsunternehmen

1. Wortlaut des Vorschlags (Seite 79 des Koalitionsvertrags)

*... Die Angebote von **Werkstätten für behinderte Menschen** (WfbM) werden wir stärker auf die Integration sowie die Begleitung von Beschäftigungsverhältnissen auf den allgemeinen Arbeitsmarkt ausrichten. Wir werden das Beteiligungsvorhaben zur Entwicklung eines transparenten, nachhaltigen und zukunftsfähigen Entgeltsystems in den WfbM und deren Perspektiven auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt fortsetzen und die Erkenntnisse umsetzen. Darüber hinaus entwickeln wir die Teilhabeangebote auch für diejenigen weiter, deren Ziel nicht oder nicht nur die Teilhabe am Arbeitsleben ist. **Wir werden Inklusionsunternehmen stärken, auch durch formale Privilegierung im Umsatzsteuergesetz.** ...*

2. Anmerkung

Die Formulierung „Inklusionsunternehmen" umfasst auch, aber nicht nur Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM).

Z.Zt. sind bestimmte Inklusionsbetriebe nach § 68 Nr. 3 Buchst. a AO als gemeinnützige Zweckbetriebe eingestuft. Dabei geht es um *„Inklusionsbetriebe im Sinne des § 215 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn mindestens 40 Prozent der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 215 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind; auf die Quote werden psychisch kranke Menschen im Sinne des § 215 Absatz 4 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch angerechnet"*. Begünstigt sind also Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM), soweit sie bestimmte Voraussetzungen erfüllen.

Umsatzsteuerlich wirkt sich die Einstufung als Zweckbetrieb i.S.d. § 68 Nr. 3 Buchst. a AO dahin gehend aus, dass solche Zweckbetriebe mit ihren Leistungen dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG unterliegen. Dabei umfasst der Zweckbetrieb auch den eigentlichen Werkstattbereich (vgl. Abschn. 12.9 Abs. 4 Nr. 4 UStAE).

Steuerfreie Umsätze i.S.d. § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. f oder Nr. 18 UStG werden allerdings im Werkstattbereich in der Regel nicht ausgeführt, wie es in Abschn. 12.9 Abs. 4 Nr. 4 UStAE ausdrücklich heißt. Unter die Steuerbefreiung fallen vielmehr an WfbM gezahlte Pflegegelder als Entgelte für die Betreuungs-, Beköstigungs-, Beherbergungs- und Beförderungsleistungen (vgl. Abschn. 4.18.1 Abs. 11 UStAE). Diese Leistungen sind nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. f UStG befreit, wenn sie von Werkstätten bzw. deren Zusammenschlüssen erbracht werden, die nach § 225 SGB IX anerkannt sind (vgl. Abschn. 16.5 Abs. 10 Satz 2 UStAE).

Welche umsatzsteuerlichen Maßnahmen zur Stärkung von Inklusionsunternehmen über die bisher eingeräumten Vergünstigungen hinaus eingeführt werden sollen, und worin die angekündigten *„formalen Privilegien"* bestehen sollen, wird im Koalitionsvertrag nicht weiter ausgeführt, bleibt also vorläufig das Geheimnis der Koalitionsparteien. Deshalb bleibt abzuwarten, wie sich die neue Bundesregierung die konkrete Umsetzung ihrer Ankündigung vorstellt.

II. Umsatzsteuerbefreiung für gemeinwohlorientierte Bildungsleistungen

1. Wortlaut des Vorschlags (Seite 97 des Koalitionsvertrags)

*... Mit einem Förderprogramm für Volkshochschulen und andere gemeinnützige Bildungseinrichtungen investieren wir in digitale Infrastruktur. **Die Umsatzsteuerbefreiung für gemeinwohlorientierte Bildungsdienstleistungen wollen wir europarechtskonform beibehalten.** ...*

2. Anmerkung

Die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen ist in § 4 Nr. 21 UStG geregelt. Begünstigt sind Bildungsleistungen von privaten Schulen oder berufsbildenden Einrichtungen sowie von Unterrichtsleistungen selbstständige Lehrer unter den in der Vorschrift genannten Voraussetzungen. Zusätzlich befreit § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG weitere gemeinwohlorientierte Leistungen, nämlich außerschulische Bildungsleistungen als Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art bestimmter Einrichtungen insbesondere im Bereich der Erwachsenenbildung.

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass Bildungsmaßnahmen, die von den Bundesagenturen für Arbeit (BA) und den Trägern der Grundsicherung für Arbeitssuchende nach § 6, § 6a SGB II gefördert werden, nach § 4 Nr. 15b UStG begünstigt sind.

Allerdings entsprechen die Regelungen in § 4 Nr. 21 und Nr. 22 Buchst. a UStG teilweise nicht dem Unionsrecht (vgl. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL). Deshalb sollten sie eigentlich im Jahre 2019 umfassend neu geregelt werden (vgl. Art. 10 des Entwurfs eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften)[1]. Durch die Neufassung sollte die

1) BR-Drucks. 356/19.

Terminologie des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL übernommen werden. § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG in der bisherigen Fassung sollte insgesamt in der Neufassung des § 4 Nr. 21 UStG aufgehen.

Die geplante Neuregelung sah u.a. eine Unterscheidung zwischen öffentlich-rechtlich und privatrechtlich organisierten Anbietern vor, sollte die Rechtsprechung des EuGH[2)] umsetzen und beinhaltete eine Unterscheidung zwischen Ausbildung und Fortbildung.

Allerdings stieß diese Neuregelung auf große Vorbehalte der betroffenen Anbieter und deren Verbände. Nach einer öffentlichen Anhörung des Bundestags-Finanzausschusses am 14.10.2019, in der einige Sachverständige erneut die Kritik an der Neuregelung vortrugen, empfahl der Finanzausschuss in seiner Beschlussempfehlung vom 6.11.2019[3)], die Neufassung der Bildungsleistungen ersatzlos zu streichen.[4)] Dem folgte der Bundestag.

Seither blieb es bei der gegenwärtigen Rechtslage und die nationalen Befreiungsvorschriften entsprechen weiterhin – jedenfalls teilweise – nicht dem Unionsrecht bzw. der dazu ergangenen EuGH-Rechtsprechung.

Es bleibt abzuwarten, wie die neue Bundesregierung eine „europarechtskonforme" Lösung finden und dabei die deutlich gewordenen Widerstände der betroffenen Unternehmer und Verbände überwinden will.

III. Steuerliche Behandlung von Dieselfahrzeugen bei der KraftSt

1. Wortlaut des Vorschlags (Seite 162 des Koalitionsvertrags)

... Mit der Umsetzung der EU-Energiesteuerrichtlinie, die u.a. die steuerliche Angleichung von Dieselkraftstoff und Benzin vorsieht, werden wir die ***steuerliche Behandlung von Dieselfahrzeugen in der Kfz-Steuer überprüfen****. ...*

2. Anmerkung

Der Koalitionsvertrag enthält nur einen Prüfungsauftrag. Hierzu müssen beide Steuerarten, also die (künftige) Energiesteuer und die KraftSt in den Blick genommen werden.

Hinzu kommt natürlich noch die USt, die auf den Preis von Diesel und Benzin einschl. der Energiesteuer erhoben wird.

Wie in vielen anderen europäischen Ländern wurde 2009 nach jahrelanger Diskussion auch die deutsche KraftSt teilweise am CO_2-Ausstoß ausgerichtet und damit klimapolitisch aufgewertet. Zugleich erhielt der Bund die Ertragskompetenz für diese frühere Länder-Steuer. Allerdings werden Diesel-Pkw bei der KraftSt vergleichsweise höher belastet als Benzin-Pkw, um einen Ausgleich für das Dieselprivileg bei den Energiesteuern zu erreichen.

Bei der Energiesteuer ist darauf hinzuweisen, dass seit der letzten Energiesteuerreform im Jahr 2003 der Energiesteuersatz auf Diesel (47,04 ct/l) trotz des höheren Energie- und CO_2-Gehalts des Kraftstoffs niedriger ist als der des Benzins (65,45 ct/l).

Da die Energiesteuer auf Benzin somit um 18,41 ct. pro Liter höher ausfällt als die Energiesteuer auf Diesel und diese Steuer zur Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Umsatzsteuer gehört, kann man sich leicht ausrechnen, wie sich dieser höhere Energiesteuer-Betrag pro Liter Benzin auf den Endpreis auswirkt: er erhöht sich entsprechend um 3,4979 ct. pro Liter im Vergleich zum Dieselpreis. Dies ist allerdings systemimmanent, da die Umsatzsteuer proportional erhoben wird.

Die EU- Kommission plant zur Unterstützung der europäischen Klimaziele eine Überarbeitung der Energiebesteuerungsrichtlinie.[5)] Sie soll zu dem Ziel beitragen, die Emissionen bis 2030 um mindestens 55 % zu senken. Kraft- und Heizstoffe sowie elektrischer Strom sollen in der EU zukünftig entsprechend ihren Auswirkungen auf Umwelt und Gesundheit besteuert werden.

Sollte es zu einer Angleichung von Dieselkraftstoff und Benzin bei der Energiesteuer kommen und dadurch das Dieselprivileg entfallen, käme es aber im Zusammenspiel mit der gegenwärtigen KraftSt-Belastung von Diesel- und Benzin-Pkw zu einer höheren Belastung von Diesel-Pkw im Vergleich zu benzinbetriebenen Pkw. Das ist wohl der Hintergrund, warum die gegenwärtige Behandlung von Dieselfahrzeugen bei der Kfz-Steuer „geprüft" werden soll.

In der öffentlichen Diskussion[6)] wurde sofort und mit Recht dementiert, dass der Koalitionsvertrag eine Abschaffung des Dieselprivilegs vorsehe. Allerdings macht ein Prüfungsauftrag nur Sinn, wenn man davon ausgeht, dass eine – wenn vielleicht auch stufenweise – Anhebung der Energiesteuerbelastung von Diesel-Pkw vielleicht doch kommt. Dann bliebe nur eine Lösung über eine möglicherweise Absenkung der KraftSt-Belastung für Diesel-Pkw.

Auf der anderen Seite ist zu berücksichtigen, dass die KraftSt, die im Wesentlichen auf das Halten von Kraftfahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen erhoben wird, mit rund 9,93 Mrd. Euro Aufkommen fiskalisch durchaus eine bedeutende Rolle spielt. Dies dürfte wohl auch der Grund sein, warum das Ziel der FDP, die KraftSt abzuschaffen,[7)] keinen Eingang in den Koalitionsvertrag gefunden hat.

Das gilt aber auch für den im Bundestag in der letzten Legislaturperiode gestellten Antrag von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, die KraftSt schnellstmöglich zu reformieren;[8)] auch dieses Vorhaben hat keinen Eingang in den Koalitionsvertrag gefunden, übrig geblieben ist nur ein Prüfauftrag für Dieselfahrzeuge.

---

2) U.a. EuGH v. 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, HFR 2007, 808; EuGH v. 14.6.2007, Haderer, C-445/05, HFR 2007, 806 = UVR 2007, 292; EuGH v. 28.1.2010, Eulitz, C-473/08, HFR 2010, 417; EuGH v. 28.11.2013, MDDP, C-319/12, HFR 2014, 177; EuGH v. 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, HFR 2019, 544 = UVR 2019, 132.

3) BT-Drucks. 19/14873.

4) Vgl. dazu Sterzinger, UR 2020, 1.

5) Vgl. dazu https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/qanda_21_3662.

6) Vgl. z.B. https://deutsche-wirtschafts-nachrichten.de/515970/SPD-Niemand-hat-die-Absicht-das-Diesel-Privileg-abzu schaffen.

7) Vgl. https://www.fdp.de/forderung/kfz-steuer-vollstaendig-abschaffen.

8) Vgl. BT-Drucks. 19/17794 mit dem Antrag: „Lenkungswirkung zu emissionsarmen und emissionsfreien Autos entfalten – Kfz-Steuer schnellstmöglich reformieren"; erledigt durch Ablauf der Wahlperiode.

IV. Flexiblere Gestaltung der Grunderwerbsteuer zur Begünstigung selbst genutzten Wohneigentums

1. Wortlaut (Seite 165 des Koalitionsvertrags)

*... Wir wollen den Ländern eine flexiblere Gestaltung der **Grunderwerbsteuer** ermöglichen, um den Erwerb selbst genutzten Wohneigentums zu erleichtern. Zur **Gegenfinanzierung** nutzen wir das Schließen von steuerlichen Schlupflöchern beim **Immobilienerwerb von Konzernen (Share Deals)**. ...*

2. Anmerkung

a) Grunderwerbsteuerliche Begünstigung von selbst genutztem Wohneigentum

Hinter dem Vorschlag steckt wohl die Idee, es den Ländern zu ermöglichen, eine Steuervergünstigung (z.B. niedrigere Steuersätze oder eine Steuerbefreiung) für den Erwerb von selbstgenutztem Wohneigentum einzuführen. Dies soll „flexibel" geschehen, wie es im Koalitionsvertrag heißt.

Das GrEStG ist zwar ein bundesgesetzlich geregeltes Steuergesetz, aber den Ländern steht das Aufkommen dieser Steuer zu und sie können die Steuersätze selbst festlegen (vgl. Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG). Dort heißt es: *„Sie haben die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes bei der Grunderwerbsteuer."* Von dieser Regelung machen viele Länder Gebrauch.

Für die Einführung anderer Vergünstigungen gibt es aber keine Ermächtigung für die Länder im GG.

Ob die Ermächtigung nach Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG die Möglichkeit einräumt, für unterschiedliche Besteuerungstatbestände unterschiedliche Steuersätze einzuführen, ist auch äußert fraglich.

Deshalb bleib zunächst abzuwarten, wie sich die neue Bundesregierung hier eine Lösung vorstellt, um den Erwerb selbstgenutzten Wohneigentums zu erleichtern. U.U. ist eine Änderung des Grundgesetzes erforderlich.

b) Gegenfinanzierung durch Schließen von Steuerschlupflöchern

Als Gegenfinanzierung soll das Schließen von steuerlichen Schlupflöchern beim Immobilienerwerb von Konzernen (Share Deals) dienen.

Hierzu ist anzumerken, dass erst mit dem Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetztes v. 12.5.2021[9] Schlupflöcher bei den Share Deals geschlossen worden sind. Das neue Gesetz ist am 1.7.2021 in Kraft getreten.[10] Mit diesem Gesetz wurden Gestaltungen bei den Share-Deals vor allem mit drei Maßnahmen eingeschränkt:

- Zunächst wurden die Schwellenwerte für Anteilsübertragungen auf 90 % abgesenkt. Betroffen von dieser Schwellenwertabsenkung sind alle Tatbestände für grundstückshaltende Gesellschaften (§ 1 Abs. 2a, Abs. 3, Abs. 3a und der neue § 1 Abs. 2b GrEStG), **allerdings nicht das Konzernprivileg** (§ 6a GrEStG).
- Die Haltefristen wurden von derzeitig fünf Jahren auf zehn Jahre verlängert. Betroffen sind hiervon primär die Tatbestände des § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG sowie die Befreiungsvorschriften in den §§ 5 und 6 GrEStG. Entsprechend haben Minderheitsgesellschafter die Anteile künftig nicht mehr nur fünf, sondern zehn Jahre zu halten. Zur Steuerrealisierung kommt es damit i.d.R., wenn innerhalb von zehn Jahren über 90 % der Anteile an einer Immobilien-Gesellschaft den Eigentümer wechseln.
- Es wurde eine sog. „Börsenklausel" (§ 1 Abs. 2c GrEStG) aufgenommen.

Vermutlich geht es um die Einschränkung oder Streichung des Konzernprivilegs nach § 6a GrEStG. Die Konzernklausel gewährt nämlich eine Befreiung von der GrESt für bestimmte Umwandlungsfälle.

Wie in diesem Bereich Schlupflöcher so weit geschlossen werden sollen (und können), dass den Ländern genügend Gegenfinanzierung für die Einräumung von Steuervergünstigungen beim Erwerb von selbstgenutztem Wohneigentum zur Verfügung steht, bleibt abzuwarten.

V. Weiterentwicklung der Einfuhrumsatzsteuer

1. Wortlaut (Seite 165 des Koalitionsvertrags)

*... Um im europäischen Wettbewerb gleiche Bedingungen zu erreichen, werden wir gemeinsam mit den Ländern die **Einfuhrumsatzsteuer** weiterentwickeln. ...*

2. Anmerkung

Mit dem Vorhaben soll offensichtlich das unterschiedliche Verfahren zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer innerhalb der EU angesprochen werden. Dieses führt in Deutschland im Vergleich zu anderen EU-Mitgliedstaaten u.U. zu spürbaren Wettbewerbsnachteilen, wie die Küstenländer befürchten.[11] Der Einführer muss die Einfuhrumsatzsteuer in Deutschland unmittelbar beim Zoll abführen und erhält sie erst im Zuge der USt-Voranmeldung als Vorsteuer von seinem Finanzamt zurück. In anderen Mitgliedstaaten der EU, etwa den Niederlanden, kann der Einführer entweder die Einfuhrumsatzsteuer direkt in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung verrechnen (sog. Verrechnungsmodell) und die dadurch entstehende Liquidität anderweitig nutzen oder sogar die Abführung und Geltendmachung der Einfuhrumsatzsteuer vollständig durch den Zollagenten vornehmen lassen. Die mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz[12] eingeführte Verschiebung der Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer (sog. Fristenlösung in § 21 Abs. 3a UStG) wird von vielen Betroffenen dagegen nur als Zwischenlösung zur Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit angesehen.

Auch hier bleibt abzuwarten, wie sich die Bundesregierung eine Lösung vorstellt.

VI. Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs

1. Wortlaut (Seite 167 des Koalitionsvertrags)

*... **Wir werden weiterhin den Umsatzsteuerbetrug bekämpfen**. Dieser Weg soll in Zusammenarbeit mit den Ländern intensiviert werden. ...*

---

9) BGBl. I 2021, 986 = BStBl I 2021, 838.
10) Vgl. hierzu Wengerofsky, UVR 2021, 240.
11) Vgl. z.B. https://www.hamburg.de/pressearchiv-fhh/15229308/2021-06-30-bwi-einfuhrumsatzsteuer/.
12) Zweites Corona-Steuerhilfegesetz, BGBl. I 2020, 1512 = BStBl I 2020, 563.

2. Anmerkung

Dieses Thema ist ein Dauerthema und taucht wohl in jedem Koalitionsvertrag auf. In den letzten Jahren hat sich hier aber schon einiges getan, sowohl auf staatlicher Ebene als auch in der Rechtsprechung. Erinnert sei hierzu zunächst an die ständige Rechtsprechung des EuGH, nach der Steuerbefreiungen sowie das Vorsteuerabzugsrecht zu versagen sind, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass diese Rechte in betrügerischer Weise geltend gemacht werden.[13)] Der Gesetzgeber hat diese Rechtsprechung aufgegriffen und in § 25f UStG gesetzlich geregelt.

Auf Verwaltungsebene wurden dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in diesem Zusammenhang koordinierende Aufgaben im Bereich der nationalen und internationalen Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung übertragen; zuständig ist die „Zentrale Stelle zur Koordinierung von Prüfungsmaßnahmen in länder- und staatenübergreifenden Umsatzsteuer-Betrugsfällen" (KUSS). Über sie werden Prüfungsmaßnahmen der Landesfinanzbehörden abgestimmt sowie Informationen zwischen den jeweils beteiligten Finanzverwaltungen im In- und Ausland ausgetauscht. Außerdem betreibt das BZSt eine Datenbank zur bundesweiten Erfassung von Betrugsfällen im Bereich der Umsatzsteuer, auf die die Finanzämter online Zugriff haben.

Wesentliche Rechtsgrundlagen für diese Tätigkeiten sind § 5 Abs. 1 Nr. 13, 15 und 16 des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG) sowie die Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer („Zusammenarbeitsverordnung").

Was die neue Bundesregierung darüber hinaus unternehmen möchte, um den Umsatzsteuerbetrug in Zusammenarbeit mit den Ländern weiter zu intensivieren, ist nicht konkret angesprochen, bleibt also abzuwarten.

VII. Bundesweite Einführung eines elektronischen Meldesystems für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen

1. Wortlaut (Seite 167 des Koalitionsvertrags)

*... Wir werden schnellstmöglich ein **elektronisches Meldesystem** bundesweit einheitlich einführen, das für die **Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen** verwendet wird. So senken wir die Betrugsanfälligkeit unseres Mehrwertsteuersystems erheblich und modernisieren und entbürokratisieren gleichzeitig die Schnittstelle zwischen der Verwaltung und den Betrieben. ...*

2. Anmerkung

Das Vorhaben, bundesweit ein elektronisches Meldesystem für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen einzuführen, mit dem Ziel, den Umsatzsteuerbetrug zu verhindern, (sog. e-Invoicing) stellt Bund und Länder sicherlich vor enorme Herausforderungen, nicht zuletzt wegen der teilweise unterschiedlichen IT-Systeme bei der Erhebung der USt in den einzelnen Länderverwaltungen.

Vorbild für dieses Vorhaben sind andere EU-Mitgliedstaaten, die auf dem Gebiet des elektronischen Rechnungsaustausches schon viel weiter sind als wir in Deutschland.

Vor allem Italien hat hier eine Vorreiterrolle in Europa übernommen: Spätestens seit dem 1.1.2019 müssen in Italien alle Inlandsrechnungen in einem definierten elektronischen Format ausgestellt und über ein staatlich betriebenes Rechnungsportal (SdI) ausgetauscht werden.

In Ungarn ist seit August 2018 die elektronische Mehrwertsteuermeldung von Ausgangsrechnungen unter bestimmten Bedingungen obligatorisch.

In Frankreich müssen alle Lieferanten der öffentlichen Verwaltung elektronische Rechnungen über das nationale Rechnungsportal „Chorus Pro" versenden (Business-to-Government-Transaktionen – B2G –). Im B2B-Bereich ist ihre Verwendung vorerst nicht verpflichtend und ihre Ausstellung von der Zustimmung des Empfängers abhängig. Elektronische B2B-Rechnungen werden zwischen 2023 und 2025 verpflichtend sein, abhängig von der Größe und Branche des Unternehmens.

Polen hat für bestimmte B2B-Umsätze ein sog. Split-Payment eingeführt. Dieses führt zu einer automatischen Aufteilung des Rechnungsbetrages ins Netto und in den Steuerbetrag, sobald die Banküberweisung an den leistenden Unternehmer erfolgt. Die Banken werden verpflichtet, das Split Payment automatisch durchzuführen. Die Beauftragung einer solchen Überweisung ist daher nur bei polnischen Banken bzw. bei polnischen Niederlassungen der ausländischen Banken möglich. Folglich muss man in Polen ein Bankkonto haben, wenn man von dem Split Payment betroffen ist. In das Split-Payment-Verfahren einbezogen sind Umsätze mit bestimmten Gruppen von Waren oder Dienstleistungen ab einem Rechnungsbetrag von mehr als 15 000 PLN brutto.

Es bleibt abzuwarten, wie sich die neue Bundesregierung ein bundesweites elektronisches Meldesystem vorstellt und wie die Finanzverwaltungen der Länder mit ihren unterschiedlichen Verwaltungsstrukturen vor allem im Bereich der IT-Technik eingebunden werden. Jedenfalls dürfte es schwierig werden, die Umsetzung eines solchen Systems mit den Zielen einer Verwaltungsvereinfachung und Entbürokratisierung in Einklang zu bringen.

VIII. Endgültiges Mehrwertsteuersystem

1. Wortlaut (Seite 167 des Koalitionsvertrags)

... Wir werden uns auf EU-Ebene für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem einsetzen (z.B. Reverse-Charge). ...

2. Anmerkung

Nach Art. 402 MwStSystRL ist die in dieser Richtlinie vorgesehene Regelung für die Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten eine Übergangsregelung, die von einer endgültigen Regelung abgelöst werden soll. Die neue Regelung soll auf dem Grundsatz beruhen, dass die Lieferungen von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern sind.

Einen Vorstoß zur Einführung einer endgültigen Lösung hat die EU-Kommission im Jahr 2017 unternommen. Die

13) Vgl. z.B. EuGH v. 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda", C-131/13, C-163/13 und C-164/13, HFR 2015, 200 m. w. Hinw.

Kommission schlug vor, das derzeitige Mehrwertsteuersystem dahingehend zu verändern, dass die Lieferung von Waren von einem EU-Staat in einen anderen in gleicher Weise besteuert wird wie die Lieferung von Waren innerhalb desselben Mitgliedstaats, aber nicht nach dem Ursprungslandprinzip, wie es nach Art. 402 MwStSystRL vorgesehen ist, sondern nach dem Bestimmungslandprinzip.[14)] Der endgültige Betrag der Mehrwertsteuer soll stets an den Mitgliedstaat des Endverbrauchers entrichtet wird, um zwar zu dem in diesem Mitgliedstaaten geltenden Steuersatz. Mit Hilfe einer zentralen Anlaufstelle (One Stop Shop, OSS) soll es grenzüberschreitenden Unternehmen erleichtert werden, ihren umsatzsteuerlichen Pflichten (Erklärungs- und Zahlungspflichten) in ihrem Heimatland nachzukommen, wie dies bei elektronischen Dienstleistungen und bei grenzüberschreitenden Fernverkäufen z.Zt. bereits der Fall ist. Die Mitgliedstaaten sollen dann die Mehrwertsteuer einander weiterleiten.

Von ihrem Vorschlag verspricht sich die EU-Kommission auch weniger Bürokratie, weil die Unternehmer die Rechnungslegungsvorschriften ihres Heimatstaates anwenden sollen. Außerdem soll es keine Zusammenfassende Meldungen (ZM) mehr geben.

Weiter soll der Begriff eines „zertifizierten Steuerpflichtigen" eingeführt werden. Dabei soll es sich um vertrauenswürdige Unternehmen handeln, die von einfacheren Regeln profitieren können sollen. So soll es ihnen erlaubt werden, wie bisher ihre Waren ohne steuerliche Belastung an ihre unternehmerischen Abnehmer im anderen Mitgliedstaat zu liefern. Im Gegenzug sollen die unternehmerischen Leistungsempfänger die Steuer schulden (Reverse Charge – RC –).

Diese Vorschläge haben erhebliche Kritik ausgelöst.[15)] Das neue System nach den Vorstellungen der EU-Kommission enthält nämlich keine spezifischen Kontrollmöglichkeiten mehr bei grenzüberschreitenden Transaktionen, so dass neue Betrugsrisiken entstehen könnten.[16)]

Auch der Bundesrat[17)] hat sich in die Reihe der Kritiker des vorgeschlagenen neuen Systems begeben. Er befürchtet bei einer Umsetzung dieses Vorschlags einen deutlichen Zuwachs an Betrugspotential und er hält es außerdem im Hinblick auf die Besteuerungspraxis für problematisch, dass abhängig von der Zertifizierung des Steuerpflichtigen für innergemeinschaftliche Lieferungen künftig dauerhaft zwei Parallelsysteme nebeneinander anzuwenden sind.

Die Koalitionsvereinbarung enthält aber nicht die Vorgabe, das endgültige System nach den Vorstellungen der EU-Kommission umzusetzen, sondern will lediglich ein endgültiges Mehrwertsteuersystem, das betrugssicherer ist als das gegenwärtige System. Für diese Zielsetzung spricht der Standort der getroffenen Aussage im Abschnitt *Bekämpfung Steuerhinterziehung und Steuergestaltung.*

Der Zusatz (z.B. Reverse-Charge) könnte darauf hindeuten, dass man auch daran denkt, ggf. unionsweit eine generelle Umkehr der Steuerschuldnerschaft für

14) Zu den Vorstellungen der EU-Kommission s. Kraeusel, UVR 2017, 366.
15) Vgl. z.B. Huschens, UVR 2018, 364; Körner, UR 2019, 611; Widmann, DB 2018, Heft 23, M26-M27.
16) So Huschens, UVR 2018, 364.
17) Vgl. BR-Drucks. 297/18.

jegliche Lieferungen – national und grenzüberschreitend – einzuführen.

Hierzu sei darauf hingewiesen, dass es in Deutschland schon im Jahr 2005 Untersuchungen zur Einführung eines generellen Reverse-Charge-Verfahrens, ergänzt durch ein besonderes Kontrollverfahren, gab. Dieses Projekt wurde mit Hilfe eines ausführlichen Planspiels auf Bund-Länder-Ebene geprüft und für durchführbar erachtet.[18] Letztendlich scheiterte dieses Projekt aber im Jahr 2007 auf EU-Ebene, weil sich andere EU-Mitgliedstaaten gegen eine dazu erforderliche Änderung der MwStSystRL aussprachen und auch gegen die Einführung eines Pilotverfahrens waren.

Deshalb darf man gespannt sein, auf welchem Wege die neue Bundesregierung, insb. der neue Bundesfinanzminister in Brüssel vorstellig wird und welche Maßnahmen ergriffen werden, um das Thema voranzubringen. Die negativen Erfahrungen aus der Vergangenheit lassen einen allerdings daran zweifeln, dass es gelingen wird, hier Fortschritte zu erzielen.

IX. Schlussbemerkung

Der Koalitionsvertrag enthält im Bereich der Steuerpolitik eine Vielzahl von Vorschlägen im Bereich der direkten und indirekten Steuern, die allerdings so allgemein gehalten sind, dass es schwerfällt, zu erkennen, wie die konkrete Ausgestaltung aussehen soll und ob es sich um mehr als unverbindliche Ankündigungen handelt. Auf der anderen Seite eröffnet dies der Politik natürlich auch Spielräume.

Auffällig ist, dass diesmal keine Steuerreform in den Blick genommen wird, vielmehr nur eine Reihe von Einzelmaßnahmen und allgemeinen Zielsetzungen angesprochen sind. Dabei dürfte der Schwerpunkt in den Bereichen der Bekämpfung des Steuerbetrugs sowie des Ausbaus der Digitalisierung liegen. Auch das Thema Vereinfachung und Vollzug ist an einigen Stellen des Vertrags angesprochen.

Weiterhin fällt auf, dass im Koalitionsvertrag gegenüber den vorherigen Ankündigungen keine Rede mehr davon ist, dass es keine Steuererhöhungen geben soll, wie auch immer man das Thema Steuererhöhungen definiert. Das (weitere) Schließen von Schlupflöchern bei den Share Deals dürfte jedenfalls bei den betroffenen Konzernen wie eine Steuererhöhung wirken.

Was das Thema „e-Invoicing" betrifft, hätte die Einführung eines bundesweiten elektronischen Meldesystems für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen nicht nur erhebliche Auswirkungen auf die Wirtschaft, sondern auch auf den öffentlichen Sektor und die Finanzverwaltung, die dieses System administrieren müsste. Hier bleibt es spannend, zu sehen, welche zeitlichen Perspektiven der neue Finanzminister für die Einführung eines solchen Systems nennt und wie er das Thema überhaupt angehen will.

Wie ernst die Politik das Thema „endgültiges Mehrwertsteuersystem" nimmt, bleibt abzuwarten. Hier kann man viel ankündigen, ohne Gefahr zu laufen, dafür in Haftung genommen zu werden, denn auf EU-Ebene ist Einstimmigkeit Voraussetzung für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem, so dass man sich immer damit rechtfertigen kann, man habe sich nicht durchgesetzt.

Die negativen Erfahrungen aus den Jahren 2005 bis 2007 zeigen jedenfalls, wie schwer es in diesem Bereich werden wird, ein vernünftiges endgültiges Mehrwertsteuersystem EU-weit einzuführen.

18) Vgl. dazu Groß/Matheis/Vogl, UVR 2006, 43; Widmann, UR 2006, 624.

UVR-Gestaltungen

Die Krux mit der Sollbesteuerung – EuGH bejaht Vorfinanzierung der Umsatzsteuer

Prof. Dr. Alexander Neeser, Ludwigsburg*)

Mindestens seit dem Jahr 2013 lehnt sich der BFH gegen die aus der Sollbesteuerung resultierende Vorfinanzierung der Umsatzsteuer bei Ratenzahlungen auf, und das mit guten Gründen. Führt sie doch dazu, dass der Unternehmer seine Funktion als Steuereinnehmer für den Staat verlässt und – zumindest zeitweise – selbst mit Umsatzsteuer belastet wird. Das Problem dabei: Die Belastung entspricht der MwStSystRL. Es dauerte acht Jahre, zwei Vorlagen und zwei EuGH-Entscheidungen bis dies nun mit EuGH-Urteil vom 28.10.2021[1] zweifelsfrei feststeht. Zumindest die letzte Vorlage hätte es nicht gebraucht, wenn der BFH aus der Rechtssache Baumgarten sports & more[2] die notwendigen Schlussfolgerungen gezogen hätte, wie an dieser Stelle bereits mehrfach ausgeführt wurde.[3]

I. Problemstellung

1. Prinzip der Sollbesteuerung

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten und damit bei der sog. Sollbesteuerung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.

*) Prof. Dr. Alexander Neeser ist ordentlicher Professor für Umsatzsteuerrecht an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen, Ludwigsburg. Der Aufsatz wurde in nicht dienstlicher Eigenschaft verfasst.

1) EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, C-324/20, StEd 2021, 694 = DStR 2021, 2586 = UVR 2022, 3 (in diesem Heft).

2) EuGH v. 29.11.2018, baumgarten sports & more GmbH, C 548/17, DStR 2018, 2572 = HFR 2019, 61 = UVR 2019, 69.

3) Neeser, UVR 2019, 187 und UVR 2020, 26.

Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG gilt dies sinngemäß, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist.

2. Die Rechtsprechung des BFH

Fall 1: Sicherheitseinbehalte[4)]

U betreibt ein Unternehmen für Oberflächentechnik und unterliegt der Sollbesteuerung. Die von U erzielten Umsätze werden um Sicherheitseinbehalte (ca. 5 bis 10 %) gekürzt. Die Sicherheitseinbehalte wurden von den Leistungsempfängern für eventuelle Baumängel für einen Zeitraum von 2 bis 5 Jahren einbehalten (gesetzliche Gewährleistungspflicht).

Der BFH löste in seiner Entscheidung vom 24.10.2013[5)] den Sachverhalt über das Kriterium der Uneinbringlichkeit. Denn uneinbringlich sei ein Entgelt i.S.v. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen sei, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann. Wenn der Unternehmer das Entgelt für seine bereits erbrachten Leistungen aus Gründen, die bereits bei Leistungserbringung vorliegen, für einen Zeitraum über zwei bis fünf Jahre nicht vereinnahmen könne, sei von Uneinbringlichkeit auszugehen.

Zudem sei eine Vorfinanzierung der Umsatzsteuer über mehrjährige Zeiträume im Verhältnis zur Besteuerung der Unternehmer, die der Istbesteuerung unterliegen, mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar und mit Blick auf **die dem Unternehmer zukommende Aufgabe, „öffentliche Gelder" als „Steuereinnehmer für Rechnung des Staates" zu vereinnahmen** unverhältnismäßig.

Der BFH schränkt die Uneinbringlichkeit jedoch dahingehend ein, dass diese nicht vorliegt, wenn die vollständige Entgeltzahlung bei Vorlage einer Bankbürgschaft durchgesetzt werden kann, was die Entscheidung in ihrer Kernaussage relativiert und die Verwaltung (wohl) veranlasst hatte, die Entscheidung zu übernehmen.[6)]

Fall 2: Spielervermittler im Profifußball[7)]

V war als Spielervermittlerin im bezahlten Fußball tätig und unterlag der Sollbesteuerung. Nach erfolgreicher Vermittlung eines Fußballspielers erhielt sie Provisionszahlungen von den aufnehmenden Fußballvereinen. Die Provision wurde halbjährlich an die Klägerin ausgezahlt, solange der Spieler bei dem betreffenden Verein unter Vertrag blieb.

Der BFH sah hier den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 20 EUGrdRCh verletzt und legte die Rechtssache dem EuGH vor. Zwar regele Art. 63 MwStSystRL – wie auch § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG –, dass Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Im Hinblick auf die Aufgabe als Steuereinnehmer dürften Steuerpflichtige, die der Sollbesteuerung unterliegen, aber nicht zu einer mehrjährigen Vorfinanzierung der Steuer gezwungen werden, wenn sie Vergütungsanteile erst mehrere Jahre nach der Leistungserbringung erlangen können. Darin liege eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung im Vergleich zur Ist-Besteuerung. Auf Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL ging der BFH hierbei nicht ein. Hiernach gilt grundsätzlich für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, dass sie jeweils als mit Ablauf des Zeitraums bewirkt werden, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen.

Der EuGH erwähnte in seiner Entscheidung[8)] den Gleichbehandlungsgrundsatz mit keinem Wort, sondern beschäftigte sich ausschließlich mit Art. 63, Art. 64 und Art. 65 MwStSystRL. Er führt aus, dass *„offenbar auch Art. 64 MwStSystRL ... für die Anwendung der mehrwertsteuerlichen Vorschriften auf eine Situation wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende relevant"* ist.[9)] Wenn Leistungen zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben, entstehe nach Art. 63 und Art. 64 MwStSystRL der Steuertatbestand mit Ablauf des Zeitraums, auf den sich diese Zahlungen beziehen. Ob die Leistungen im vorliegenden Fall tatsächlich zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, müsse das vorlegende Gericht prüfen. Allerdings führt der EuGH auch aus, dass das im Fall der Spielervermittlerin der Fall zu sein scheint.[10)]

Fest stand nach der Entscheidung des EuGH m.E. nur, dass § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a die Satz 2 und 3 UStG bislang zu eng gefasst sind. Denn die Grundsätze der Sollbesteuerung gelten nicht nur für Teilleistungen, sondern für alle Fälle (mit Ausnahme von Ratenkäufen und Leasinglieferungen), in denen Lieferungen und sonstigen Leistungen zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben. Die spannende Frage war nun, welche Leistungen zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben. Hier schienen zwei Auslegungen möglich:

- Entscheidend konnte sein, dass es auf die Art der Leistung ankommt. Dann müsste eine Leistung vorliegen, die aus sich heraus zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass gibt. Solche Leistungen könnten diejenigen sein, die bislang als Teilleistungen behandelt wurden, also teilbar sind und für deren Teile eine gesonderte Zahlung vereinbart wurde.
- Denkbar war (auf den ersten Blick) jedoch auch, dass es nicht auf die Teilbarkeit der Leistung ankommt, sondern nur darauf, dass die Vertragsparteien für diese Leistung aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen vereinbart haben. Dann wären Ratenzahlungen grds. erst mit Zahlung zu besteuern.

4) Nach BFH v. 24.10.2013, V R 31/12, BStBl II 2015, 674 = UVR 2014, 163.
5) BFH v. 24.10.2013, V R 31/12, BStBl II 2015, 674 = UVR 2014, 163.
6) BMF v. 3.8.2015, III C 2 – S 7333/08/10001 :004, BStBl I 2015, 624 = UVR 2015, 295.
7) BFH v. 21.6.2017, V R 51/16, DStR 2017, 2049 = HFR 2017, 1159 = UVR 2017, 323.
8) EuGH v. 29.11.2018, baumgarten sports & more GmbH, C-548/17, DStR 2018, 2572 = HFR 2019, 61 = UVR 2019, 69.
9) EuGH v. 29.11.2018, baumgarten sports & more GmbH, C-548/17, DStR 2018, 2572, Tz. 24 = HFR 2019, 61 = UVR 2019, 69.
10) EuGH v. 29.11.2018, baumgarten sports & more GmbH, C-548/17, DStR 2018, 2572, Tz. 30 = HFR 2019, 61 = UVR 2019, 69.

Nach Art. 64 MwStSystRL müssen die Leistungen aber (selbst) zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben. Gegen die Anwendung des Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL auf „Einmalleistungen" spricht entscheidend, dass Art. 64 MwStSystRL eine eng auszulegende Ausnahmevorschrift von Art. 63 MwStSystRL darstellt und Art. 64 Abs. 2 MwStSystRL den Sonderfall von „kontinuierlichen" Leistungen betrifft. Besonders Art. 64 Abs. 2 Satz 3 MwStSystRL ist hier bezeichnend. Hiernach können die Mitgliedstaaten in bestimmten, nicht von den Unterabsätzen 1 und 2 erfassten Fällen vorsehen, dass kontinuierliche Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die sich über einen bestimmten Zeitraum erstrecken, mindestens jährlich als bewirkt gelten. Aus der Formulierung wird deutlich, dass es sich auch in Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL nur um „kontinuierliche" Lieferungen und Dienstleistungen und gerade nicht um „Einmalleistungen" handeln kann.[11] Aus diesem Grund folgte aus der Entscheidung des EuGH kein Paradigmenwechsel bei der Sollbesteuerung, wie der Autor bereits Anfang 2019 nachgewiesen hat.[12] Leider sah dies der BFH im Folgeurteil anders,[13] was von hiesiger Seite wiederum kritisiert[14] wurde und legte dem EuGH schließlich auch noch die Frage vor, ob bei Ratenzahlungen nicht stets eine Besteuerung nach dem Ist erfolgen müsse:

Fall 3: Ratenzahlung

Die Klägerin (K) unterliegt der Sollbesteuerung und erbrachte eine Grundstücksvermittlungsleistung gegenüber der T-GmbH (T). Der Grundstückskaufvertrag war bereits beurkundet und das Finanzgericht hatte festgestellt, dass K seine aus dem Auftrag resultierenden Verpflichtungen umfassend erfüllt hatte. Als Gegenleistung war vereinbart, dass K vom T ein Honorar i.H.v. 1 000 000 € zzgl. Umsatzsteuer erhalten sollte, und zwar in fünf Teilbeträgen von jeweils 200 000 € zzgl. Umsatzsteuer. Die Teilbeträge waren in einem Abstand von jeweils einem Jahr fällig. Zur Absicherung der Honorarzahlungen leistete T an K eine Sicherheit.

Der BFH[15] führt in seiner Vorlage an den EuGH aus, dass im Fall einer Ratenzahlungsvereinbarung die Dienstleistung entsprechend dem Wortlaut des Art. 64 MwStSystRL Anlass zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen gebe. Allerdings gibt der BFH in den Rz. 22 bis 29 des Vorlagebeschlusses auch ausführlich Hinweise dazu, weshalb er Bedenken gegen eine wortgetreue Auslegung hat, weshalb sich die Frage stellt, aus welchem Grund die Rechtssache überhaupt dem EuGH vorgelegt wurde.

Dann aber scheint es, als komme der BFH zu seiner eigentlichen Überlegung, der Minderung der Bemessungsgrundlage. Er stellt hier wieder die Aufgabe des Unternehmers als Steuereinnehmer für den Staat in den Mittelpunkt. Nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL wird die Steuerbemessungsgrundlage insb. im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung nach der Bewirkung des Umsatzes unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert. Fraglich war für den BFH, welche Bedeutung bei der Auslegung dieser Bestimmung der EuGH-Rechtsprechung zukommt, nach der „auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Steuerpflichtigen als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates tätig werden."[16] Die dem Steuerpflichtigen nach der vorstehenden EuGH-Rechtsprechung zugedachte Aufgabe des Steuereinnehmers ließ es nach Auffassung des Senats als möglich erscheinen, über die Anwendung von Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL zu verhindern, dass der Steuerpflichtige die von ihm bereits für den Zeitraum der Leistungserbringung geschuldete Steuer über einen Zeitraum von mehreren Jahren vorzufinanzieren hat. Ansonsten käme es zu einer Vorfinanzierung der Steuer durch die Klägerin im Streitjahr, obwohl die Vereinnahmung der Gegenleistung erst später über einen Zeitraum von fünf Jahren erfolgte.

3. Die Entscheidung des EuGH

Der EuGH[17] erteilt den Überlegungen des BFH (Fall 3) mit deutlichen Worten eine klare Absage.

Erste Aussage:

Art. 64 MwStSystRL gilt nicht bei Ratenzahlungen

Auch der EuGH sieht bei der Auslegung von Art. 64 MwStSystRL zwei Möglichkeiten gegeben: *„Was die Auslegung der Wendung „Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben" betrifft, könnte diese*

- *entweder dahin verstanden werden, dass sie einmalige Leistungen umfasst, deren vereinbarte Vergütung in mehreren Teilbeträgen gezahlt wird,*
- *oder dahin, dass sie sich nur auf Leistungen bezieht, die gerade ihrer Art nach eine Ratenzahlung rechtfertigen, d.h. solche, die nicht einmalig, sondern wiederholt oder kontinuierlich während eines bestimmten Zeitraums erbracht werden."*

Er sieht jedoch nur die zweite Möglichkeit als richtlinienkonform an und begründet das insb. mit dem Wortlaut der Vorschrift:

„Letztere Auslegung wird durch den Wortlaut und den Zweck von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestätigt. Nach dieser Bestimmung wird der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld nämlich nach dem Ablauf der Zeiträume bestimmt, auf die sich die aufeinanderfolgenden Zahlungen beziehen. Da diese Zahlungen notwendigerweise die Gegenleistung für die erbrachten Leistungen darstellen, setzt diese Bestimmung daher implizit voraus, dass diese Leistungen in den nämlichen Zeiträumen erbracht worden sind. Unter diesen Umständen kann die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 (MwStSystRL) nicht allein davon abhängen, dass für die Leistung eine Zahlung in Form von Raten erfolgt."[18]

Zweite Aussage:

Art. 64 MwStSystRL gilt nicht bei einmaligen Leistungen

Dass Art. 64 MwStSystRL keine schlichten Ratenzahlungen erfasst, folgt auch daraus, dass Art. 64

11) So auch von Streit, UStB 2019, 49.
12) Neeser, UVR 2019, 187.
13) BFH v. 26.6.2019, V R 8/19 (V R 51/16), DStR 2019, 1745 = HFR 2020, 71.
14) Neeser, UVR 2020, 26.
15) BFH v. 7.5.2020, V R 16/19, DStR 2020, 1617 = HFR 2020, 1191 = UVR 2020, 261.
16) EuGH v. 20.10.1993, Balocchi, C-10/92, Rz 25, Recht der Internationalen Wirtschaft 1994, 82 = ABl.EG 1993, Nr. C 312,3.
17) EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, C-324/20, StEd 2021, 694 = DStR 2021, 2586 = UVR 2022, 3 (in diesem Heft).
18) EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, C-324/20, Rz. 37 und 38, StEd 2021, 694 = DStR 2021, 2586 = UVR 2022, 3 (in diesem Heft).

MwStSystRL – als Ausnahmevorschrift zu Art. 63 MwStSystRL – eine kontinuierliche und keine Einmalleistung erfordert. Denn wenn *„der Zeitpunkt der Leistungserbringung eindeutig ist, insbesondere wenn es sich um eine einmalige Leistung handelt und ihr Beendigungszeitpunkt anhand des Vertragsverhältnisses zwischen den Umsatzbeteiligten exakt bestimmbar ist, (kann Art. 64 MwStSystRL) nicht angewandt werden, ohne dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 63 dieser Richtlinie zuwiderzulaufen."*[19]

Und weiter: *„Die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie als rechtliche Regelung zur Bestimmung des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerschuld ist jedoch nur geboten, wenn der Zeitpunkt oder die Zeitpunkte der tatsächlichen Erbringung der Leistungen nicht eindeutig sind und zu unterschiedlichen Beurteilungen Anlass geben können, was dann der Fall ist, wenn diese Leistungen in Anbetracht ihres* ***kontinuierlichen oder wiederkehrenden Charakters*** *in einem oder mehreren bestimmten Zeiträumen erbracht werden."*[20]

Das widerspricht auch nicht der bisherigen Rechtsprechung des EuGH. *„Denn die Fälle, in denen der Gerichtshof die Anwendbarkeit dieser Bestimmung bejaht hat, betrafen Dienstleistungen, die während bestimmter Zeiträume auf der Grundlage vertraglicher Beziehungen erbracht wurden, die Dauerschuldverhältnisse begründeten, sei es die Vermietung eines Fahrzeugs*[21]*, die Erbringung von Rechts-, Wirtschafts- und Finanzberatung*[22]*..."* führt er ferner aus.[23]

Auch die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache baumgarten sports & more[24] sieht der EuGH in diesem Sinne als „kontinuierliche" Leistung an, weil die Vergütung in diesem Fall vom Verbleib des Spielers beim aufnehmenden Verein abhing.[25] Das begegnet zwar nach wie vor Bedenken, weil die Leistung des Spielervermittlers mit der Vermittlung abgeschlossen war und die Auszahlung der Vergütung nur noch von einem Umstand abhing, auf den der Spielervermittler keinen Einfluss (mehr) hatte. Diese Ungenauigkeit in der Argumentation des EuGH zeigt aber deutlich, weshalb die Entscheidung baumgarten sports & more zu so großer Verwirrung (wohl auch beim BFH) geführt hat.[26]

Dritte Aussage:

Entstehungszeitpunkt steht nicht zur Disposition der Parteien

Der Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer ist in der MwStSystRL für alle Mitgliedsstaaten harmonisiert (einheitlich) geregelt und nicht disponibel. *„Es liefe daher Art. 63 (MwStSystRL) zuwider, wenn man einem Steuerpflichtigen, der eine einmalige Leistung erbracht und gleichzeitig für die Vergütung dieser Leistung eine Ratenzahlungsvereinbarung getroffen hat, die Möglichkeit einräumen würde, sich für die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 dieser Richtlinie zu entscheiden und somit den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld und der Fälligkeit der Mehrwertsteuer selbst zu bestimmen."*[27]

Vierte Aussage:

Vorfinanzierung ist Ausfluss der Sollbesteuerung

Dass die Vorfinanzierung der Umsatzsteuer in der Systematik der Sollbesteuerung angelegt ist, folgt unmittelbar aus Art. 63 MwStSystRL. *„Nach Art. 63 der Richtlinie 2006/112 entsteht der Steueranspruch nämlich zu dem Zeitpunkt, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird, also zum Zeitpunkt der Ausführung des betreffenden Umsatzes, unabhängig davon, ob die für diesen Umsatz geschuldete Gegenleistung bereits entrichtet worden ist. Daher schuldet der Lieferer eines Gegenstands oder der Dienstleistungserbringer dem Fiskus die Mehrwertsteuer, selbst wenn er von seinem Kunden noch keine Zahlung für den bewirkten Umsatz erhalten hat."*[28]

Fünfte Aussage:

Unternehmer ist nicht nur Steuereinnehmer für Rechnung des Staates

Besonders bedeutsam ist zudem, dass der EuGH mit der Aussage aufräumt, der Unternehmer sei nur Steuereinnehmer für Rechnung des Staates, was in der Tat der aus der Sollbesteuerung erwachsenen Pflicht zur Vorfinanzierung der Umsatzsteuer widersprechen würde. Zwar sei nach ständiger Rechtsprechung des EuGH im Einklang mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer der Unternehmer in seiner Eigenschaft als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten.[29] Aber: *„Die Rolle der Steuerpflichtigen* ***(beschränkt) sich ... nicht darauf, Steuereinnehmer zu sein****. Nach Art. 193 MwStSystRL richtet sich die Pflicht zur Entrichtung der Steuer grundsätzlich an sie, wenn sie Gegenstände steuerpflichtig liefern oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringen, ohne dass diese Pflicht vom vorherigen Erhalt der Gegenleistung oder zumindest des der Steuer, die für die erbrachte Lieferung oder Leistung entrichtet wird, entsprechenden Betrags abhängt."*[30]

Sechste Aussage:

Ratenzahlungen fallen auch nicht unter § 17 UStG

Und auch über Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL lässt sich keine generelle Ist-Versteuerung herleiten. Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL entspricht § 17 UStG. Die Vorschrift sieht vor, dass die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Annullierung, der Rückgängigmachung,

19) EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, C-324/20, Rz. 46, StEd 2021, 694 = DStR 2021, 2586 = UVR 2022, 3 (in diesem Heft).
20) EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, C-324/20, Rz. 45, StEd 2021, 694 = DStR 2021, 2586 = UVR 2022, 3 (in diesem Heft).
21) EuGH v. 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, HFR 2012, 454.
22) EuGH v. 3.9.2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14. HFR 2015, 987; EuGH v. 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, HFR 2016, 1031.
23) EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, C-324/20, Rz. 50, StEd 2021, 694 = DStR 2021, 2586 = UVR 2022, 3 (in diesem Heft).
24) EuGH v. 29.11.2018, C-548/17, baumgarten sports & more GmbH, DStR 2018, 2572 = HFR 2019, 61 = UVR 2019, 69.
25) EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, C-324/20, Rz. 50, StEd 2021, 694 = DStR 2021, 2586 = UVR 2022, 3 (in diesem Heft).
26) Zu Einzelheiten: Neeser, UVR 2019, 187.
27) EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, C-324/20, Rz. 48, StEd 2021, 694 = DStR 2021, 2586 = UVR 2022, 3 (in diesem Heft).
28) EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, C-324/20, Rz. 54, StEd 2021, 694 = DStR 2021, 2586 = UVR 2022, 3 (in diesem Heft).
29) EuGH v. 15.10.2020, E., C-335/19, Rz. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung, HFR 2020, 1202.
30) EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, C-324/20, Rz. 54, StEd 2021, 694 = DStR 2021, 2586 = UVR 2022, 3 (in diesem Heft).

der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes vermindert wird.

Eine Ratenzahlung als solche steht solchen Fällen aber nicht gleich. Denn *„die Nichtbezahlung der Gegenleistung im Sinne von Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL (betrifft) nur die Fälle, in denen der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen oder der Dienstleistungsempfänger eine Forderung nicht oder nur teilweise erfüllt, die nach dem mit dem Lieferanten oder dem Dienstleistungserbringer geschlossenen Vertrag gegen ihn besteht."*[31] *„Bleibt die Bezahlung aus, ohne dass es zu einer Auflösung oder Annullierung des Vertrags gekommen ist, so schuldet der Käufer des Gegenstands oder der Empfänger der Leistung weiterhin den vereinbarten Preis, und dem Verkäufer des Gegenstands oder dem Dienstleistungserbringer steht grundsätzlich immer noch seine Forderung zu, die er vor Gericht geltend machen kann."*[32]

II. Beratungserwägungen

1. Die Bedeutung der Rechnung bei Ratenzahlungen

Bei der Sollbesteuerung richtet sich die Bemessungsgrundlage danach, was der leistende Unternehmer nach dem zu Grunde liegenden zivilrechtlichen Vertrag vom Leistungsempfänger für die Lieferung oder sonstige Leistung erhalten soll. Die zivilrechtliche Vereinbarung der Parteien hat damit Einfluss auf die Höhe der Umsatzsteuer. Denn aus ihr ergibt sich die Höhe des zu zahlenden Brutto- und Nettopreises. Die Rechnung ist hierbei übrigens unwesentlich. Aus ihr ergibt sich nur die Ansicht des Ausstellers, wie der Lebenssachverhalt umsatzsteuerlich richtig zu behandeln ist.[33]

2. Gestaltung von Ratenzahlungsvereinbarungen

Auch bei Ratenzahlungen stellt die insgesamt zu zahlende Gegenleistung den Bruttopreis dar, aus dem die Umsatzsteuer herausgerechnet werden muss. Die Zahlungsmodalitäten haben darauf keinen Einfluss. Deshalb kann bei der zivilrechtlichen Vereinbarung der zu zahlenden Raten auch vereinbart werden, dass der Betrag, der der Umsatzsteuer entspricht, bereits mit der ersten Rate gezahlt werden muss. Das ist auch sachgerecht, denn der Leistende muss für den Voranmeldungszeitraum der Leistung die gesamte Umsatzsteuer zahlen, ein leistungsempfangender Unternehmer hat den gesamten Vorsteuerabzug. Und der Leistende wäre bei einer solchen Ratenzahlungsvereinbarung in der Lage, die Umsatzsteuer an den Fiskus zu entrichten. Entsprechendes gilt bei Leistungen an Nichtunternehmer. Deshalb sollte bei Vereinbarung von Ratenzahlungen erwogen werden, die Raten aus dem Nettopreis zu berechnen und die erste Rate um den Betrag der Umsatzsteuer zu erhöhen.[34]

III. Fazit

Anders als so oft, hat der EuGH mit deutlichen Worten die Fragen des BFH beantwortet und damit zur Befriedung beigetragen. Er bestätigt die Grundsätze der Sollbesteuerung und erteilt Überlegungen, Ratenzahlungen müssten erst bei Geldeingang versteuert werden, eine klare Absage. Dies widerspricht auch nicht dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer; unliebsame Folgen können durch Anpassung der ersten Rate beseitigt werden. Und der EuGH stellt klar: Der Unternehmer hat aber nicht bloß die Funktion als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates. Er selbst ist Steuerschuldner und muss die Umsatzsteuer bei Ratenzahlungen direkt in vollem Umfang abführen. Auf der anderen Seite kann der Leistungsempfänger – eine ordnungsgemäße Rechnung unterstellt – die Vorsteuer sofort in vollem Umfang geltend machen.

31) EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, C-324/20, Rz. 60, StEd 2021, 694 = DStR 2021, 2586 = UVR 2022, 3 (in diesem Heft).
32) EuGH v. 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, C-324/20, Rz. 59, StEd 2021, 694 = DStR 2021, 2586 = UVR 2022, 3 (in diesem Heft).
33) Neeser, UVR 2017, 300.
34) Rust in KMLZ Newsletter 38/2021.

UVR-Praxisfall

Grundstückserwerb von Bruder und/oder Schwester; interpolierende Zusammenschau von Befreiungsvorschriften bei der Grunderwerbsteuer

RA Raymond Halaczinsky, Bonn*)

Grundstückserwerbe unter Geschwistern sind grds. grunderwerbsteuerbar. Insbesondere kommt keine Befreiung wegen der Verwandtschaft in Betracht. Der BFH[1] hält grunderwerbsteuerfreie Grundstücksübertragungen zwischen Geschwistern unter besonderen Voraussetzungen für möglich. Eine Steuerbefreiung könne sich aus der Zusammenschau mehrerer Befreiungsvorschriften ergeben. Durch eine wertende Auslegung zweier gesetzlicher Befreiungsvorschriften (Interpolation) könne ein dritter – gesetzlich nicht normierter – Befreiungstatbestand anerkannt werden, wenn das betroffene Steuergesetz andernfalls zu einem sinnwidrigen Ergebnis führe. Im Folgenden soll anhand aktueller Rechtsprechung (auch unter Berücksichtigung schenkungsteuerlicher Aspekte) dargelegt werden, in welchen Fällen und unter welchen Voraussetzungen Grundstücksübertragungen/-erwerbe unter Geschwister grunderwerbsteuerfrei sein können.

*) Raymond Halaczinsky ist Rechtsanwalt in Bonn.
1) BFH v. 25.8.2020, II R 30/18, BStBl II 2021, 322 m. w. Nachw.; v. 11.8.2014. II B 131/13, BFH/NV 2015, 5 = UVR 2015, 10.

I. Praxisfälle

Nach der Rspr.[2], der die Finanzverwaltung im Prinzip folgt, kann unter **besonderen Voraussetzungen** auch ein **Grundstück unter Geschwistern grunderwerbsteuerfrei** übertragen werden.[3] Dies soll an folgenden Fällen demonstriert werden.

Fall 1:

Eine Mutter überträgt ihrem Sohn und ihrer Tochter zur Hälfte ein Grundstück A unter Vorbehalt eines Nießbrauchs. Jahre später überträgt die Mutter ein Grundstück B auf die Tochter ebenfalls unter Vorbehalt eines Nießbrauchs. Im Übertragungsvertrag verpflichtet die Mutter die Tochter im Wege einer Auflage, ihren hälftigen Anteil an dem Grundstück A auf ihren Bruder unentgeltlich aber unter Übernahme der im Grundbuch zugunsten der Mutter eingetragenen Belastungen – des Nießbrauchs und einer Rückauflassungsvormerkung – zu übertragen. Der Sohn muss sich diesen Erwerb auf seinen Pflichtteilsanspruch bei dem Tod der Mutter anrechnen lassen. Fällt Grunderwerbsteuer an?

Fall 2:

Ein Vater schenkt seiner Tochter und seinem Sohn je zur Hälfte ein Grundstück unter Nießbrauchsvorbehalt. In der Folge schenkt er im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seinem Sohn den Kommanditanteil sowie seinen GmbH-Anteil an einer GmbH & Co. KG. Dieser überträgt „zum Zwecke der Gleichstellung" neben einer Zahlung eines sog. Gleichstellungsgeldes seinen zuvor schenkweise vom Vater erhaltenen Miteigentumsanteil am Grundstück auf die Schwester (unter Übernahme des Nießbrauchs zugunsten des Vaters). Fällt Grunderwerbsteuer an?

Fall 3:

Eine Mutter überträgt unter Nießbrauchsvorbehalt einen Miteigentumsanteil an einem Grundstück an ihre Söhne A und B. Später überträgt Sohn B seinem Bruder A seinen hälftigen Miteigentumsanteil gegen Übernahme des zugunsten der Mutter vorbehaltenen Nießbrauchsrechts. Die Übertragung beruht auf einer Anordnung der Mutter. Denn die Mutter hatte dem B unentgeltlich ein anderes Grundstück zu Alleineigentum übertragen. Diese Übertragung erfolgte u.a. unter der Auflage, dass der Sohn A – zwecks Herstellung gleicher Verhältnisse im Rahmen der Vorwegnahme der Erbfolge – den Miteigentumsanteil des B erhalten soll.

Fall 4:

Ein Vater überträgt seinen zwei Töchtern Miteigentumsanteile an einem Grundstück zu gleichen Teilen unter Nießbrauchsvorbehalt. Die Schwestern verpflichten sich, für den Fall der Geburt weiterer, ehelicher Kinder ihres Vaters ihre (künftigen) Geschwister so zu stellen, als ob diese zu denselben Bedingungen einen Miteigentumsanteil erworben hätten. Dementsprechend übertragen sie ihrem später geborenen Bruder gegen teilweise Übernahme der Nießbrauchsverpflichtung jeweils ein Teil des Grundstücks, so dass alle Geschwister Miteigentümer zu je einem Drittel werden. Fällt Grunderwerbsteuer an?

Fall 5:

Eine Mutter überträgt aus „privaten Gründen" eine Eigentumswohnung an einen Sohn A und behält sich dabei eine Rückforderungsverpflichtung für den Fall des Verkaufs an einen (fremden) Dritten vor. Am selben Tag überträgt der Sohn die Wohnung auf seinen Bruder B. Der Erwerber B wird in dem Vertrag verpflichtet, bestimmte Zahlungen an seine Mutter für einen Nießbrauchsverzicht und Sanierung bzw. an seine Schwester als Ausgleich zu zahlen. Das Rückforderungsrecht wird nicht ausgeübt. Fällt Grunderwerbsteuer an?

II. Ausgangslage

Entgeltliche und unentgeltliche Grundstückserwerbe **unter Geschwistern** sind **nicht von der Grunderwerbsteuer befreit**.[4] Geschwister sind in der sog. Seitenlinie verwandt, somit scheidet eine in der Person/Verwandtschaft begründete Steuerbefreiung aus (abgesehen von ungewöhnlichen Verwandtschaftsverhältnissen).[5] Eine **analoge** Anwendung des § 3 Nr. 6 GrEStG, nach dem Grundstückserwerbe zwischen Eltern und Kindern und umgekehrt nach § 3 Nr. 6 GrEStG vollständig von der Steuer befreit sind, unabhängig davon, ob es sich um entgeltliche oder unentgeltliche Erwerbe handelt, auf Erwerbe unter Geschwistern wird allgemein **abgelehnt**.[6]

Hinweis: Bei Grundstücksübertragung zwischen Geschwister können – abgesehen von dem Verwandtschaftsverhältnis – andere in § 3 GrEStG geregelte persönliche Befreiungen im Einzelfall in Betracht kommen, etwa die Befreiung wegen Bagatellgrenze von 2 500 € (§ 3 Nr. 1 GrEStG), die Befreiung wegen Erwerb eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses nach § 3 Nr. 3 GrEStG[7] oder die Befreiung wegen Rückerwerbs durch den Treugeber nach § 3 Nr. 8 GrEStG[8]. Unentgeltliche Übertragungen d.h. Schenkungen unter Geschwistern sind gem. § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG grunderwerbsteuerfrei und bis zur Höhe des Geschwisterfreibetrags von 20 000 € auch schenkungsteuerfrei. Unentgeltlichen Übertragungen unter einer Nutzungs- oder Duldungsauflage sind nach § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG nur teilweise von der Grunderwerbsteuer und der Schenkungsteuer befreit; sie unterliegen mit dem Wert der bei der Schenkungsteuer abziehbaren Auflagen der Grunderwerbsteuer. In diesem Beitrag wird im Wesentlichen nur auf die verwandtschaftsbedingte Befreiung eingegangen.

Infolge des Ausschlusses der Befreiung direkter Grundstückserwerbe zwischen Geschwistern wird gerne zur **Vermeidung der Grunderwerbsteuer** ein Grundstück, das auf einen Geschwisterteil übertragen

---

2) Aktuell BFH v. 25.8.2020, II R 30/18, BStBl II 2021, 322 m. w. Nachw.; v. 11.8.2014, II B 131/13, BFH/NV 2015, 5 = UVR 2015, 10.

3) Anzumerken ist, dass für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG i.R.e. interpolierenden Betrachtungsweise unerheblich ist, durch welche Art Erwerbsvorgang eine Grundstücksübertragung zwischen den in gerader Linie miteinander verwandten Personen stattfindet; d.h. es könnte sich auch um einen Fall des § 1 Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG handeln; vgl. BFH v. 25.8.2020, II R 30/18, BStBl II 2021, 322.

4) Dies betrifft z.B. Erwerbe nach einem Erbfall, es sei denn es liegt ein Sonderfall nach § 3 Nr. 3 GrEStG vor.

5) Unter Geschwister fallen auch Stiefgeschwister und Schwiegerkinder (§ 3 Nr. 6 Satz 2, 3 GrEStG).

6) FG Münster v. 28.5.2008, 8 K 1597/06 GrE, EFG 2008, 1 998 m. w. Nachw.

7) Zur Problematik BFH v. 25.5.2021, II B 87/20, BFH/NV 2021, 1208 = HFR 2021, 1017.

8) Auch im Fall von § 3 Nr. 8 GrEStG wäre eine interpolierende Betrachtung mit § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG möglich, wenn nicht der Treugeber selbst, sondern ein Verwandter in gerader Linie das Grundstück zurückerwirbt; so Böing in Behrens/Wachter, Köln 2018, § 3 GrEStG Rz. 273.

werden soll, erstmal auf die Eltern bzw. auf einen Elternteil (steuerfrei nach § 3 Nr. 6 GrEStG) und später dann von dem Elternteil auf den Geschwisterteil (Zielperson) übertragen (ebenfalls steuerfrei nach § 3 Nr. 6 GrEStG). Keine Probleme gibt es bei der realen Gestaltung, bei der die Eltern Eigentum erwerben (letztlich als Eigentümer im Grundbuch eingetragen werden) und dann später das Grundstück auf den betreffenden Geschwisterteil übertragen.[9] Dies betrifft – wie oben ausgeführt – sowohl unentgeltliche wie entgeltliche Übertragungen. Vollumfängliche Schenkungen wären auch nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG befreit. Anzumerken ist, dass die „Hin- und Herübertragungen" praktisch (zeitlich) umständlich und kostenträchtig (Notar, Grundbuch, Bank) sind. Vor Durchführung eine derartigen „Hin- und Herübertragung" sollte daher eine Kosten-/Nutzenberechnung durchgeführt werden.

III. Lösungsansätze

1. Zivilrechtlich verwirklichte Erwerbe als Besteuerungsgegenstand

Gemeinsam ist allen Fällen, dass (teil-)entgeltliche Grundstückserwerbe unter Geschwistern vorliegen. Wie oben ausgeführt, sind Grundstücksübertragungen zwischen Geschwistern grds. nicht grunderwerbsteuerfrei. In allen Fällen stammen die Grundstücke ursprünglich von den Eltern bzw. einem Elternteil. Hätten die Eltern bzw. der Elternteil dem betreffenden Kind das Grundstück bzw. den Grundstücksanteil direkt übertragen, wären die Erwerbe nach § 3 Nr. 6 GrEStG sowie bei vollumfänglichen Schenkungen nach § 3 Nr. 2 Satz 1GrEStG grunderwerbsteuerfrei geblieben. Grds. gilt im Grunderwerbsteuerrecht aber, dass der (zivilrechtlich) verwirklichte Erwerb und nicht ein möglicherweise steuerlich günstigerer („gewollter") Erwerb Besteuerungsgegenstand ist. Wer einen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand erfüllt, der bei einer anderen Gestaltung grunderwerbsteuerfrei geblieben wäre, hat im Prinzip „Pech gehabt".[10]

2. Die interpolierende Betrachtungsweise

Aber: Die Rechtsprechung[11] insb. auch im Bereich von Grundstücksübertragungen zwischen Geschwistern hat entschieden, dass **sich aus der Zusammenschau mehrerer Befreiungsvorschriften eine Steuerbefreiung ergeben** kann, die im Wortlaut der einzelnen Vorschrift allein nicht zum Ausdruck kommt. Durch eine wertende Auslegung zweier gesetzlicher Befreiungsvorschriften (Interpolation) kann aber ein dritter – gesetzlich nicht normierter – Befreiungstatbestand anerkannt werden, wenn das betroffene Steuergesetz andernfalls zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde. Die Interpolation führt insbesondere zur Befreiung, wenn sich der zu beurteilende Erwerb als **abgekürzter Weg** darstellt[12] und die unterbliebenen Zwischenerwerbe, wären sie denn durchgeführt, ebenfalls von der GrESt befreit wären. Die Steuerfreiheit der unterbliebenen Zwischenerwerbe kann sich auch aus der mehrfachen Anwendung derselben Befreiungsvorschrift ergeben.[13] Die Zusammenschau darf aber nur an einen **real verwirklichten**, nicht aber an einen fiktiven Sachverhalt anknüpfen. Sie darf auch nicht zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs einer Befreiungsvorschrift über ihren Zweck hinaus führen.

Nur eine solche Auslegung entspricht der Zielrichtung und dem Wortlaut des § 3 Nr. 6 GrEStG. Eine Befreiung von Grundstücksübertragungen unter Geschwistern ist nach der interpolierenden Betrachtungsweise **ausgeschlossen**, wenn der **„abgekürzte" Übertragungsweg als missbräuchliche Gestaltung** zu beurteilen ist. Grundsätzlich ist ein Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO anzunehmen, wenn eine Grundstücksübertragung zwischen Geschwistern zwecks Ausnutzung der Befreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG auf dem Umweg über die Eltern oder einen Elternteil erfolgt und hierfür kein außerhalb der Steuerersparnis liegender beachtlicher Grund vorhanden ist.[14] Es müssen also beachtliche außersteuerliche Gründe für eine solche Gestaltung vorliegen.

3. Schenkungsteuerliche Aspekte

Aus der **Sicht des Schenkungsteuerrechts** liegt bei Weiterübertragung eines von den Eltern bzw. von einem Elternteil geschenkten Grundstücks infolge einer Auflage auf einen Geschwisterteil keine Schenkung zwischen den Geschwistern sondern eine Schenkung zwischen den Eltern bzw. dem Elternteil und dem begünstigten Geschwisterteil vor (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Dies führt dazu, dass nach dem Kindschaftsverhältnis der Eltern bzw. des Elternteils zum (zweit-)erwerbenden Geschwisterteil der Freibetrag von 400 000 € zur Anwendung kommt. Auch die Schenkung an das (erst-)erwerbende Geschwisterteil bleibt bis zu dem Freibetrag schenkungsteuerfrei. Im Verhältnis unter den Geschwistern liegt infolge der Auflageverpflichtung keine Schenkung vor, so dass bei der Übertragung unter den Geschwistern eine Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG von vorneherein ausscheidet. Durch eine sog. **Kettenschenkung**[15] könnte erreicht werden, dass die Weiterübertragung zwischen den Geschwistern eine Schenkung darstellt. Es käme dann zwar zur Grunderwerbsteuerfreiheit nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG oder etwa bei Übernahmen von Nutzungsrechten (Nießbrauch, Wohnrecht) zur teilweisen Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG, aber auch zur Schenkungsteuer, wenn/weil der Geschwisterfreibetrag i.H.v. nur 20 000 € nicht ausreicht. Bei einer Schenkung unter Geschwistern beträgt der Schenkungsteuersatz bei einem Erwerb von über 75 000 € bis 300 000 € schon 20 %, der Grunderwerbsteuersatz beträgt je nach Land 3,5 % bis zu 6,5 %.

---

9) Eventuell könnte hier eine missbräuchliche Gestaltung vorliegen (vgl. unten unter Tz. III. 2.).

10) BFH v. 10.2.1988, II R 145/85, BStBl II 1988, 547. Die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrssteuer knüpft formal an die tatsächlich gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung an. Dabei bildet jeder Erwerbsvorgang einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale (auch hinsichtlich eines Befreiungstatbestandes) je für sich gesondert zu würdigen sind.

11) BFH v. 25.8.2020, II R 30/18, BStBl II 2021, 322 m. w. Nachw.; v. 11.8.2014, II B 131/13, BFH/NV 2015, 5 = UVR 2015, 10.

12) BFH v. 25.5.2021, II B 87/20, BFH/NV 2021, 1208 = HFR 2021, 1017. Ist ein Grundstück z.B. von den Eltern unter Nießbrauchsvorbehalt schon früher geschenkt worden, und tauscht später ein Kind mit einem Geschwisterteil das Grundstück gegen ein anderes ebenfalls von den Eltern geschenktes Grundstück, liegt kein abgekürzter Übertragungsweg vor.

13) Vgl. BFH v. 7.11.2018, II R 38/15, BStBl II 2019, 325.

14) Vgl. FG München v. 28.8.2013, 4 K 1975/11, EFG 2013, 1952 = UVR 2014, 40.

15) Halaczinsky, UVR 2021, 274.

4. Lösungsansätze zu den Einzelfällen

Zu Fall 1:

Befreiungen nach § 3 Nr. 2 und Nr. 6 GrEStG scheiden aus. Zwischen den Geschwistern liegt keine Schenkung vor und die Befreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG greift bei in der Seitenlinie verwandten Personen nicht.

Es ist zu prüfen, ob sich aus der Zusammenschau mehrerer Befreiungsvorschriften eine Steuerbefreiung (sog. interpolierende Betrachtungsweise) ergeben kann. Dafür ist zunächst festzustellen, ob ein abgekürzter Übertragungsweg gewählt worden und ein entsprechender Sachverhalt real verwirklicht worden ist. Im Fall 1 liegt ein abgekürzter Übertragungsweg vor. Die von der Mutter durch Auflage in dem Schenkungsvertrag angeordnete unentgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück von der mit der Auflage beschwerten Tochter auf den Sohn stellt sich als abgekürzter Weg einer unentgeltlichen Übertragung des Miteigentumsanteils von dem Elternteil auf das erwerbende Kind dar. Der erste unterbliebene Zwischenerwerb – die Übertragung des Grundstücks von der mit der Auflage beschwerten Tochter auf die Mutter – wäre nach § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG steuerfrei, da Tochter und Mutter in gerader Linie verwandt sind (§ 1589 Satz 1 BGB). Der zweite unterbliebene Zwischenerwerb – die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks von der Mutter auf den Sohn – wäre wegen des Verwandtschaftsverhältnisses in gerader Linie ebenfalls nach § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG – von der Steuer befreit. Real verwirklichter Sachverhalt ist die von der Mutter in einer Auflage angeordnete unentgeltliche Übertragung des Miteigentumsanteils an einem Grundstück von der mit der Auflage beschwerten Tochter auf ihren Bruder. Grds. könnte also hier aufgrund derer interpolierenden Betrachtungsweise der Befreiungsvorschriften des § 3 Nr. 2 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG die unentgeltliche Übertragung eines hälftigen Grundstücksanteils bei gleichzeitiger Übernahme des Nießbrauchsvorbehalts unter den Geschwistern befreit sein.

Es bleibt zu prüfen, ob die gewählte Gestaltung eine missbräuchliche Gestaltung ist. Grds. gilt, dass ein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO anzunehmen ist, wenn eine Grundstücksübertragung zwischen Geschwistern zwecks Ausnutzung der Befreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG auf dem Umweg über die Eltern oder einen Elternteil erfolgt und hierfür kein außerhalb der Steuerersparnis liegender beachtlicher Grund vorhanden ist.[16] Im Fall 1 spricht gegen eine missbräuchliche Gestaltung, dass für den gewählten Übertragungsweg ein über die Steuerersparnis hinausgehender beachtlicher Grund darin besteht, dass die Mutter bei einer (Neu-)Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge gegenüber dem erwerbenden Sohn als Schenker auftreten möchte und die Übertragung des Grundstücks auf das begünstigte Kind unter Anrechnung auf dessen Pflichtteil nach dem Tod des Elternteils erfolgt. Im Ergebnis kann im Fall 1 die Übertragung zwischen Schwester und Bruder grunderwerbsteuerfrei bleiben.[17]

In der **Praxis** kann also eine missbräuchliche Gestaltung dadurch vermieden werden, dass der Schenker/ggf. potentielle Erblasser im Vertragsgeflecht oder sonst hinreichend deutlich zum Ausdruck bringt, dass die Zuwendung des Grundstücks(-anteils) von seiner Seite erfolgen und/oder die Schenkung die Erbfolge vorwegnehmen soll. Das kann sich auch daraus ergeben, dass der Geschwisterteil sich den Erwerb auf den Wert seines Pflichtteilsanspruchs nach dem Tod des Schenkers anrechnen lassen muss.

Zu Fall 2:

Bei der Grundstücksübertragung von Bruder zu Schwester scheiden die Befreiungen nach § 3 Nr. 2 und Nr. 6 GrEStG aus. Zwischen den Geschwistern liegt keine Schenkung vor und die Befreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG greift bei in der Seitenlinie verwandten Personen nicht.

Es ist zu prüfen, ob sich aus der Zusammenschau mehrerer Befreiungsvorschriften eine Steuerbefreiung (sog. interpolierende Betrachtungsweise) ergeben kann. Es liegt ein abgekürzter Übertragungsweg vor. Die anstelle der Zahlung eines höheren Gleichstellungsgeldes erfolgte Übertragung des Miteigentumsanteils von dem Bruder auf die Schwester ist als abgekürzter Weg einer freigebigen Zuwendung des Vaters an seine Tochter anzusehen. Die Übertragung dieses Miteigentumsanteils von dem Sohn auf den Vater wäre gemäß § 3 Nr. 6 GrEStG – und gegebenenfalls auch gemäß § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG – steuerfrei gewesen. Die anschließende Übertragung dieses Miteigentumsanteils vom Vater auf die Antragstellerin wäre nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit gewesen. Real verwirklichter Sachverhalt ist die vom Vater in einer Auflage angeordnete unentgeltliche Übertragung des Grundstücks von dem mit der Auflage beschwerten Sohn auf seine Schwester.

Keine Befreiung der Grundstücksübertragung aufgrund der interpolierenden Betrachtungsweise der Befreiungsvorschriften des § 3 Nr. 2 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG wäre zu gewähren, wenn der gewählte Übertragungsweg nur zur Erlangung einer Steuerersparnis und damit missbräuchlich verwirklicht worden ist. Im Fall 2 lässt sich die Gestaltung auf den Willen des Vaters stützen, die vorweggenommene Erbfolge neu zu gestalten und gegenüber der begünstigten Tochter selbst als Schenker aufzutreten (damit **keine missbräuchliche Gestaltung**). Es kann davon ausgegangen werden, dass das entsprechende Interesse des Vaters mit hinreichender Deutlichkeit darin zum Ausdruck kommt, dass der Sohn seinen Miteigentumsanteil am Grundstück anstelle der Zahlung eines höheren Gleichstellungsgeldes ausdrücklich „auf Veranlassung" des Vaters auf seine Schwester übertragen hat und dass die durch die Übertragung des Miteigentumsanteils begünstigte Tochter sich den Wert dieses Vermögensgegenstands auf ihre Pflichtteilsansprüche nach dem Vater anrechnen lassen muss.[18]

Zu Fall 3:

Bei der Grundstücksübertragung von Bruder zu Bruder scheiden die Befreiungen nach § 3 Nr. 2 und Nr. 6 GrEStG aus. Zwischen den Geschwistern liegt keine Schenkung vor und die Befreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG greift bei in der Seitenlinie verwandten Personen nicht.

Es ist zu prüfen, ob sich aus der Zusammenschau mehrerer Befreiungsvorschriften eine Steuerbefreiung (sog. interpolierende Betrachtungsweise) ergeben

16) Vgl. z.B. Meßbacher-Hönsch in Behrens/Wachter, Köln 2018, § 3 GrEStG Rz. 435 m. w. Nachw.

17) So auch BFH v. 7.11.2018, II R 38/15, BStBl II 2019, 325, vorhergehend FG Düsseldorf v. 1.7.2015, 7 K 1256/14 GE, EFG 2015, 1625.

18) So im Ergebnis BFH v. 11.8.2014, II B 131/13, BFH/NV 2015, 5.

kann. Es liegt ein abgekürzter Übertragungsweg vor. Eigentlich hätte die Mutter zur Herstellung gleichwertiger Verteilungsverhältnisse im Rahmen der Vorwegnahme der Erbfolge zunächst eine Übertragung des Miteigentumsanteils an dem Grundstück auf sich selbst verlangen können. Dann wäre dieser Grundstückserwerb gem. § 3 Nr. 2 GrEStG und auch § 3 Nr. 6 GrEStG steuerbereit gewesen. Die anschließende Übertragung jenes Miteigentumsanteils auf A wäre wiederum nach § 3 Nr. 6 GrEStG von der GrESt zu befreien gewesen. Real verwirklichter Sachverhalt ist die von der Mutter in einer Auflage angeordnete unentgeltliche Übertragung des Grundstücks von dem mit der Auflage beschwerten Sohn auf seinen Bruder.

Keine Befreiung der Grundstücksübertragung aufgrund der interpolierenden Betrachtungsweise der Befreiungsvorschriften des § 3 Nr. 2 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG wäre zu gewähren, wenn der gewählte Übertragungsweg nur zur Steuerersparnis und damit **missbräuchlich** verwirklicht worden ist. Im Fall 3 lässt sich die Gestaltung nicht auf einen erkennbaren ausdrücklichen Willen der Mutter stützen, selbst als Schenkerin aufzutreten und/oder eine vorweggenommene Erbfolge zu gestalten. Eine dementsprechende Absicht müsste ausdrücklich dokumentiert werden. Zum Beispiel könnte die Auflage zur Weiterübertragung mit der Sanktion belegt werden, im Fall der Nichterfüllung den Grundstücksanteil an die Mutter zurück zu übertragen.

Allein das Motiv, nach dem die Übertragung einer wertmäßig gerechten Verteilung der zum Familienvermögen gehörenden Grundstücke dienen soll, genügt nicht. Daher könnte **hier eine missbräuchliche Gestaltung vorliegen**.[19)]

Zu Fall 4:

Bei der Grundstücksübertragung von den Schwestern auf den (nachgeborenen) Bruder scheiden die Befreiungen nach § 3 Nr. 2 und Nr. 6 GrEStG aus. Zwischen den Geschwistern liegt keine Schenkung vor und die Befreiung nach Nr. 6 GrEStG greift bei in der Seitenlinie verwandten Personen nicht.

Es ist zu prüfen, ob sich aus der Zusammenschau mehrerer Befreiungsvorschriften eine Steuerbefreiung (sog. interpolierende Betrachtungsweise) ergeben kann. Es liegt ein abgekürzter Übertragungsweg vor. Die Übertragung der vom Vater zugewendeten Miteigentumsanteile der Schwestern auf ihren Bruder stellt sich als abgekürzter Weg einer freigebigen Zuwendung des Vaters an den Sohn dar. Eine Übertragung der Miteigentumsanteile von jeweils einem Sechstel von den Schwestern auf ihren Vater wäre nach § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG – und gegebenenfalls auch nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG – steuerfrei gewesen. Die anschließende Übertragung dieser Miteigentumsanteile vom Vater auf den Kläger wäre nach § 3 Nr. 6 und/oder § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit gewesen. Diese interpolierende Betrachtung knüpft an den real verwirklichten Sachverhalt der Übertragung der Miteigentumsanteile von den Schwestern auf den Bruder an.

Keine Befreiung der Grundstücksübertragung aufgrund der interpolierenden Betrachtungsweise der Befreiungsvorschriften des § 3 Nr. 2 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG wäre zu gewähren, wenn der gewählte Übertragungsweg nur zur Steuerersparnis und damit missbräuchlich verwirklicht worden ist. Im Fall 4 kann die gewählte Gestaltung auf den Willen des Vaters gestützt werden, eine vorweggenommene Erbfolge zu regeln und gegenüber dem später geborenen Sohn als Schenker aufzutreten. Der nachgeborene Bruder konnte im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – anders als die Schwestern – mangels Rechtsfähigkeit nicht im Rahmen einer Schenkung berücksichtigt werden.[20)] Daher konnte der Sohn nur dadurch in die vertraglichen Regelungen einbezogen werden, dass der Vater den Schwestern das Grundstück mit der Auflage schenkte, dem Sohn nach dessen Geburt einen entsprechenden Miteigentumsanteil zu übertragen. Nach dem Ausgangsvertrag war von Anfang an eine Grundstücksübertragung von dem Vater auf dessen Kinder und künftige Kinder zu gleichen Teilen geplant. Der gewählten Gestaltung liegt damit die außersteuerliche Intention zugrunde, alle Kinder im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge gleichmäßig zu berücksichtigen.[21)] Somit liegt hier keine missbräuchliche Gestaltung vor.

Zu Fall 5:

Bei der Grundstücksübertragung von A auf den Bruder B scheiden die Befreiungen nach § 3 Nr. 2 und Nr. 6 GrEStG aus. Zwischen den Geschwistern liegt keine Schenkung vor, sondern die Erfüllung eine Auflage von Seiten der Mutter (also eine Schenkung von Seiten der am Grundstückskaufvertrag nicht beteiligten Mutter nach § 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).[22)] Im Verhältnis der Brüder untereinander ist die Übertragung nicht freigebig (sondern erfolgt in Erfüllung einer vertraglich übernommenen Auflage). Der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerb vollzieht sich zwischen dem Erstbeschenkten und dem Zweitbeschenkten. Die Befreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG greift bei in der Seitenlinie verwandten Personen nicht. Dies gilt im Übrigen sowohl im Fall einer Vertragsübernahme wie auch bei einem Neuabschluss.

Es ist zu prüfen, ob sich aus der Zusammenschau mehrerer Befreiungsvorschriften eine Steuerbefreiung (sog. interpolierende Betrachtungsweise)[23)] ergeben kann. Dafür muss ein abgekürzter Übertragungsweg vorliegen. Die Übertragung der von Mutter zugewendeten Eigentumswohnung von A auf seinen Bruder stellt sich als abgekürzter Weg einer freigebigen Zuwendung der Mutter an den Sohn dar. Eine Rückübertragung der Wohnung auf die Mutter wäre nach § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG – und gegebenenfalls auch nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG – steuerfrei gewesen. Die anschließende Übertragung der Wohnung von der Mutter auf den anderen Bruder wäre nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit gewesen.

---

19) So FG Münster v. 28.5.2008, 8 K 1597/06 GrE, EFG 2008, 1998.

20) Nach § 1923 Abs. 2 BGB gilt derjenige, der zur Zeit des Erbfalls noch nicht lebte, aber bereits gezeugt war, als vor dem Erbfall geboren (Erbfähigkeit des nasciturus, vgl. Palandt/Weidlich, 75. Aufl. 2016, § 1923 BGB Rz 6). Eine dem § 1923 Abs. 2 BGB entsprechende Regelung für Schenkungen gibt es jedoch nicht.

21) So BFH v. 16.12.2015, II R 49/14, BStBl II 2016, 292 = UVR 2016, 102.

22) BFH v. 25.8.2020, II R 30/18, BStBl II 2021, 322; v. 17.2.1993, II R 72/90, BStBl II 1993, 523. Die Schenkung von Seiten der Mutter kann bis zum Freibetrag steuerfrei bleiben.

23) BFH v. 25.8.2020, II R 30/18, BStBl II 2021, 322 m. w. Nachw.; v. 11.8.2014, II B 131/13, BFH/NV 2015, 5 = UVR 2015, 10.

Die Besteuerung knüpft an den real verwirklichten Sachverhalt der Übertragung der Wohnung von Bruder zu Bruder an.

Keine Befreiung der Grundstücksübertragung aufgrund der interpolierenden Betrachtungsweise der Befreiungsvorschriften des § 3 Nr. 2 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG wäre zu gewähren, wenn der gewählte Übertragungsweg nur zur Steuerersparnis und damit missbräuchlich verwirklicht worden ist. Nach dem Sachverhalt und den bekannten Inhalten der Verträge sind beachtliche außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung nicht unmittelbar ersichtlich. Die Angabe „private Gründe" genügt für sich nicht. Einen Hinweis auf außersteuerlich beachtliche Gründe könnte die Verpflichtung geben, dass für die Schwester eine Gleichstellung vorgesehen ist. Dies allein dürfte aber nicht genügen.[24] Die privaten Gründe müssen glaubhaft konkretisiert werden.

Kommt es zu einer Steuerpflicht, ist Bemessungsgrundlage alles, was der Käufer/Bruder zum Erwerb bzw. im Rahmen des Erwerbs hergeben muss, auch wenn die Leistung an einen Dritten erfolgen soll.

IV. Fazit

Grundsätzlich ist bei einer Grundstücksübertragung unter Geschwistern die „Zwischenschaltung" der Eltern, nur um insgesamt eine grunderwerbsteuerfreie Grundstücksübertragung zu erreichen, als Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO anzusehen.[25] Dementsprechend ist eine Grundstücksübertragungen zwischen Geschwistern auch dann nicht von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn die Übertragung zwar auf dem Willen des schenkenden Elternteils beruht und von diesem veranlasst wurde, sie daher bei wertender Betrachtungsweise einer solchen zwischen dem Elternteil und dem erwerbenden Kind gleichkommt, aber kein beachtlicher Grund für den gewählten Weg ersichtlich ist; d.h. wenn der innere Grund des Erwerbs allein in dem Verhältnis zwischen den Geschwistern liegt.

Ausnahmsweise kann mit Hilfe einer sog. interpolierenden Betrachtungsweise die vollständige **Grunderwerbsteuerbefreiung für Grundstücksübertragung unter Geschwistern erreicht werden**.[26] Dafür muss vorliegen

- ein abgekürzter Übertragungsweg; d.h. die unterbliebenen Zwischenerwerbe, wenn sie durchgeführt worden wären, wären ebenfalls steuerfrei;
- ein real verwirklichter Sachverhalt, und vor allem
- ein beachtlicher außersteuerlicher Grund für die gewählte Übertragung. Häufigster anerkannter Grund ist die (Neu-)Gestaltung einer vorweggenommenen Erbfolge mit dem Willen des potentiellen Erblassers, als Schenker/Zuwendender aufzutreten.

Die **Finanzämter** neigen (natürlich) dazu, in vergleichbaren Fällen eine missbräuchliche Gestaltung anzunehmen. Diese müsste im Einzelfall ggf. im Klageweg widerlegt werden. Dafür sollte vorsorgt werden. Der außersteuerlich motivierte Wille sollte etwa mit künftigen Erbregelungen z.B. Vermächtnis-, Pflichtteil-, Gleichstellungs- oder auch Zugewinnausgleichsregelungen oder etwa mit besonderen Gleichstellungsmotiven verbunden und unbedingt entsprechend dokumentiert werden.[27] Für den Fall, dass es zu einer (unerwünschten) Grunderwerbsteuerpflicht kommt/kommen sollte, könnte die Grundstücksübertragung zwischen Geschwistern innerhalb von 2 Jahren rückgängig gemacht werden und die Übertragung anders gestaltet werden. Vorsorglich könnte bei der Übertragung ein Rücktritts- oder Wiederkaufrecht[28] vorbehalten werden, nach dessen Maßgabe der Erwerbsvorgang i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG rückgängig gemacht und dann neu gestaltet werden kann.

24) So FG Münster v. 28.5.2008, 8 K 1597/06 GrE, EFG 2008, 1998.
25) Vgl. FG Münster v. 28.5.2008, 8 K 1597/06 GrE, EFG 2008, 1 998 m. w. Nachw.; BFH v. 18.12.1963, II 198/61, HFR 1964, 246; FG Münster v. 11.6.1990, VIII 1719/87 GrE, EFG 1991, 346; FG München v. 26.10 1994, 4 K 2099/94, UVR 1996, 116; Aus der Kommentierung z.B. Sack in Boruttau, 19. Aufl. 2019, § 3 GrEStG Rz. 44 und 452; Pahlke/Franz, 4. Aufl. 2010, § 3 GrEStG Rz. 248. Eine Umgehung i.S.d. § 42 AO ist bei einer Gestaltung gegeben, die gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche, nicht steuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (BFH v. 26.3.1996, IX R 51/92, BStBl II 1996, 443).
26) Liegt der Übertragung auf einen Geschwisterteil eine Schenkung zugrunde, bleibt diese nur bis 20 000 € steuerfrei; s.o. Gliederungspunkt III. 3.
27) Wachter, ZEV 2016, 218; Wrenger, DStR 2017, 18; Halaczinsky, UVR 2018, 249.
28) Dazu z.B. Heine, UVR 2018, 246. Da für die Rückabwicklung erneut Kosten entstehen, wäre vorab eine „Vorteilhaftigkeitsprüfung" angebracht.

Berücksichtigung von Verzehrvorrichtungen eines Dritten bei der Abgabe von Speisen

Christian Weber, Emkendorf*)

Mit dem Auslaufen des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG zum 31.12.2022 hängt der anzuwendende Steuersatz bei der Abgabe von Speisen wieder davon ab, ob eine weiterhin ermäßigt besteuerte Speisenlieferung oder eine Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung i.S.d. Art. 6 MwStVO vorliegt. Unter den vielfältigen Abgrenzungsproblemen dieser Thematik hatte die Rechtsprechung sich in jüngerer Zeit mehrfach mit Fällen zu befassen, in denen die Kunden des speisenabgebenden Unternehmers Verzehrvorrichtungen (insb. Tische und Stühle) eines Dritten nutzten. Der folgende Beitrag geht der Frage nach, inwieweit die bei dieser Konstellation auftretenden Fragestellungen durch die Rechtsprechung geklärt sind.

*) Christian Weber ist im Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

I. Praxisfall

Das Sächsische FG[1] hatte folgenden Sachverhalt zu beurteilen:

Der Kläger betrieb auf Grundlage eines Bewirtschaftungsvertrags eine Betriebskantine bei der X GmbH (X), um Tellergerichte und Imbisse anzubieten. Hierfür durfte er unentgeltlich eine Küche und einen Ausgabebereich nutzen, der an den rund um die Uhr geöffneten Pausenraum für die im Schichtbetrieb arbeitenden Mitarbeiter des X angrenzte. Der Kläger gab die Speisen auf Mehrweggeschirr und -besteck aus, welches er nach Gebrauch reinigte. Der Pausenraum war mit Tischen, Sitzgelegenheiten und zwei von einem anderen Unternehmen betriebenen Automaten ausgestattet, in denen Getränke und heiße Suppen angeboten wurden. Auch selbst mitgebrachte Speisen durften verzehrt werden. Die Sitzplätze konnten auch für andere Tätigkeiten wie Lesen, Kartenspielen oder Schlafen genutzt werden. Der Pausenraum wurde auch für Betriebsversammlungen sowie von Mitarbeitern eines anderen Betriebs, Handwerkern, Mietern, Gästen und Nachbarn genutzt.

Der Kläger war neben der Instandhaltung der Kantineneinrichtung dazu verpflichtet, die Räume, Geräte, Sitzgelegenheiten und Tische zu reinigen. Waren Tische oder Stühle zu ersetzen, erfolgte dies entgegen der vertraglichen Vereinbarung durch X und nicht durch den Kläger. Im Streitzeitraum (2011–2016) war die Kantine von Montag bis Freitag von 06:30 Uhr bis 15:00 Uhr geöffnet. Außerhalb der Öffnungszeiten war der Ausgabebereich durch ein Rollgitter von dem sich anschließenden Bereich abgetrennt.

Das Finanzamt ging davon aus, dass der Dienstleistungscharakter der vom Kläger erbrachten Leistungen überwiege und wandte hinsichtlich der vom Kläger abgegebenen Speisen den Regelsteuersatz von 19 % an. Der Kläger vertrat hingegen die Auffassung, dass sämtliche Speisen, die er in der Betriebskantine bereitgestellt habe, dem ermäßigten Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG unterlägen.

II. Lösungsansätze

1. Entscheidung des Sächsischen FG

Das Sächsische FG gab der Klage statt[2] und begründete seine Entscheidung folgendermaßen:

a) Abgrenzung gem. Art. 6 MwStVO

Das Gericht wies einleitend darauf hin, dass die bloße Lieferung der vom Kläger bereitgestellten Speisen nach § 3 Abs. 1, § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterläge. Gemäß Art. 6 Abs. 1 MwStVO[3] gälten als einheitliche Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder Getränke zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen, während die Abgabe von zubereiteten oder nicht zubereiteten Speisen und/oder Getränken mit oder ohne Beförderung, jedoch ohne andere unterstützende Dienstleistungen, gem. Art. 6 Abs. 2 MwStVO nicht als Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung gelte.

b) Voraussetzungen der Bereitstellung von Mobiliar als Dienstleistungselement

Die Bereitstellung von Mobiliar könne nicht als Dienstleistungselement berücksichtigt werden, wenn es nicht ausschließlich dazu bestimmt sei, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern, sondern möblierte Bereiche zugleich z.B. auch als Warteraum und Treffpunkt für Kinobesucher dienten.[4] Verzehrvorrichtungen eines Dritten könnten grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, selbst wenn diese auch im Interesse des leistenden Unternehmers zur Verfügung gestellt waren. Etwas anderes gelte jedoch, wenn dem Leistenden durch den Dritten der Art nach ein Mitbenutzungsrecht an dessen Verzehrvorrichtungen zustanden habe.

c) Keine unterstützenden Dienstleistungen neben der Abgabe von Speisen

Das Zubereiten der Speisen stelle nach dem Wortlaut des Art. 6 Abs. 2 MwStVO keine zusätzliche Dienstleistung dar. Andere unterstützende Dienstleistungen habe der Kläger nicht erbracht. Den Raum, der sich an die Ausgabetheke anschließe, habe der Kläger weder selbst zur Verfügung gestellt noch handele es sich um eine Verzehrvorrichtung des X, an der dem Kläger der Art nach ein Mitbenutzungsrecht zugestanden hätte. Die Tische und Stühle konnten zwar für den Verzehr der Speisen des Klägers genutzt werden, hätten aber auch vielen anderen Zwecken gedient. Die Entscheidung darüber, durch welche Personen in welcher Art und Weise der Raum genutzt wurde, habe allein dem X oblegen. Die Kantine habe aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers den Eindruck eines allgemeinen Aufenthaltsraums vermittelt, in dem man auch mitgebrachte oder vor Ort erworbene Verpflegung zu sich nehmen konnte.

d) Leistungselemente von untergeordneter Bedeutung

Die Reinigungsverpflichtung hinsichtlich des Raumes und der Tische und Stühle beruhe auf einer im Innenverhältnis zwischen dem Kläger und dem X bestehenden Rechtsverpflichtung und habe darüber hinaus ebenso wie die Reinigung des Geschirrs und Bestecks in der Gesamtbetrachtung nur untergeordnete Bedeutung. Beides könne nicht als Dienstleistungselemente angesehen werden, die geeignet wären, dem Umsatz insgesamt die Eigenschaft einer Dienstleistung zu verleihen.

e) Revisionszulassung

Im Hinblick auf das vorangegangene Urteil vom 5.2.2020[5] bzw. die insoweit anhängige Revision beim BFH (XI R 24/20) ließ das Gericht die Revision gem. § 115 Abs. 2 FGO zu.[6]

2. Stellungnahme

a) Abstellmöglichkeit mit Sitzgelegenheit als ausreichendes Dienstleistungselement für die Annahme einer sonstigen Leistung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung genügt eine Abstellmöglichkeit für Speisen und Getränke mit Sitz-

1) FG Sachsen v. 16.12.2020, 2 K 1072/19, EFG 2021, 1674.
2) FG Sachsen v. 16.12.2020, 2 K 1072/19, EFG 2021, 1674.
3) DVO (EU) Nr. 282/2011 des Rates v. 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung – MwStVO), ABl.EU 2011, Nr. L 77, 1.
4) Unter Verweis auf BFH v. 3.8.2017, V R 61/16, BFH/NV 2018, 63 = UVR 2018, 69.
5) FG Sachsen v. 5.2.2020, 5 K 1604/19, EFG 2021, 786.
6) Rev. BFH XI R 2/21.

gelegenheit für die Annahme einer sonstigen Leistung.[7] Hierzu beruft sie sich zutreffend auf das BFH-Urteil V R 18/10,[8] da der BFH dort ausführt, dass der Kläger seinen Kunden zusätzlich „Mobiliar" (in Gestalt einer Bierzeltgarnitur) zur Verfügung gestellt habe, das ausschließlich dazu bestimmt gewesen sei, den Verzehr der Speisen zu erleichtern. Unter Berücksichtigung des Umstands, dass der Auf- und Abbau sowie die Reinigung der Bierzeltgarnitur einen „gewissen personellen Einsatz" erfordern, werde im Streitfall die Schwelle zum Restaurationsumsatz überschritten.[9]

Im Streitfall gab es neben der Bierzeltgarnitur keine weiteren vom Betreiber bereitgestellten Leistungselemente außer einem umlaufenden Brett am Imbissstand, auf dem Ketchup und Senfbehälter aufgestellt waren.[10] Da diese Leistungselemente von der EuGH- und BFH-Rechtsprechung nicht als schädlich für die Annahme einer Speisenlieferung angesehen werden,[11] muss die Schwelle zum Restaurationsumsatz (in der Terminologie des Art. 6 MwStVO: Restaurantdienstleistung) in der Tat durch die Bereitstellung der Bierzeltgarnitur überschritten worden sein. Daher ist die Bereitstellung von Verzehrvorrichtungen in Gestalt einer Abstellmöglichkeit für Speisen und Getränke mit Sitzgelegenheit ein äußerst wichtiges und in vielen Fällen entscheidendes Dienstleistungselement für die Frage, ob eine ermäßigt besteuerte Speisenlieferung oder eine grundsätzlich regelbesteuerte und nur vorübergehend vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2022 ermäßigt besteuerte[12] Restaurantdienstleistung vorliegt. Allerdings ist nicht vollständig geklärt, in welchen Fällen solche Verzehrvorrichtungen dem speisenabgebenden Unternehmer zuzurechnen sind.

b) Ausschließlichkeit

Der EuGH betrachtet im Urteil *Bog u.a.* Mobiliar, „das nicht ausschließlich dazu bestimmt ist, den Verzehr solcher Lebensmittel möglicherweise zu erleichtern", nicht als Dienstleistungselement, das geeignet wäre, dem Umsatz insgesamt die Eigenschaft einer Dienstleistung zu verleihen.[13] Der BFH zitiert diese Aussage in seinen Folgeurteilen[14] und hat sie später mehrfach wiederholt.[15] Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass es einer Berücksichtigung als zur Förderung der Bewirtung bestimmte Infrastruktur nicht entgegenstehe, wenn der Unternehmer daneben eine Nutzung durch andere Personen dulde.[16] Der BFH hat dieser Auffassung inzwischen zugestimmt, indem er im Fall eines sog. Food Courts[17] feststellte, dass es im Hinblick auf die primär bestimmungsgemäße Nutzung des Food-Courts als Bereich zum Speisenverzehr nicht auf die Möglichkeit ankomme, den Food-Court zwischen den dort speisenden Personen auch als Warte- oder Treffpunkt zu nutzen.[18] Es genügt also, dass der Unternehmer das Mobiliar deshalb bereitstellt, damit es als Verzehrvorrichtung dienen kann.

c) Nutzung von Verzehrvorrichtungen eines Dritten

aa) Änderung der Rechtsprechung

Nach früherer BFH-Rechtsprechung waren Verzehrvorrichtungen, die einem Dritten gehören, in die Würdigung einzubeziehen, wenn sie zumindest auch im Interesse des leistenden Unternehmers zur Verfügung gestellt werden.[19] Im Fall des BFH-Urteils V R 58, 59/04[20] klagte ein Imbisswagenbetreiber, dessen Standnachbarn es duldeten, dass die Kunden sich mit den Speisen an die von den Standnachbarn aufgestellten Tische und Stühle setzten. Der BFH stellte hierzu fest, dass es aus der Sicht eines Kunden unerheblich war, auf welcher Rechtsgrundlage (hier: Duldung) und von wem (hier: von Standnachbarn) die Sitzplätze dem Kläger zur Bereitstellung an seine Kunden überlassen wurden, in wessen Eigentum sie standen und wer sie anschließend reinigte.[21]

Im Hinblick auf die vom EuGH geforderte ausschließliche Bestimmung des Mobiliars zur Erleichterung des Verzehrs der angebotenen Lebensmittel[22] hielt der BFH an dieser Rechtsprechung nicht mehr fest. Nun durfte eine vor einem Imbissstand installierte, allgemein zugängliche städtische Sitzbank nicht mehr berücksichtigt werden, weil sie nicht vom Kläger als Verzehrvorrichtung zur Verfügung gestellt, sondern von der Stadt i.R.d. Gemeingebrauchs der Allgemeinheit überlassen wurde.[23]

Die Finanzverwaltung vertrat daraufhin die Auffassung, dass – ggf. unter Berücksichtigung der getroffenen Vereinbarungen – zu prüfen sei, inwieweit augenscheinlich von einem Dritten erbrachte Dienstleistungselemente dem speiseabgebenden Unternehmer zuzurechnen sind. Leiste der Dritte an diesen Unternehmer und dieser wiederum an den Kunden, handele es sich um ein Dienstleistungselement des speiseabgebenden Unternehmers, das i.R.d. Gesamtbetrachtung zu berücksichtigen sei.[24]

---

7) Abschn. 3.6 Abs. 4 Satz 4 UStAE.
8) BFH v. 30.6.2011, V R 18/10, BStBl II 2013, 246 = UVR 2011, 294.
9) BFH v. 30.6.2011, V R 18/10, Tz. II.3.a, BStBl II 2013, 246 = UVR 2011, 294.
10) BFH v. 30.6.2011, V R 18/10, Tz. I, Rz. 2 und 3, BStBl II 2013, 246 = UVR 2011, 294.
11) Zur Verzehrtheke ohne Sitzgelegenheit: EuGH v. 10.3.2011, Bog u.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Rz. 70, BStBl II 2013, 256 = UVR 2011, 133; vgl. auch Abschn. 3.6 Abs. 4 Satz 10 UStAE; zur zusätzlichen Abgabe von Senf oder Ketchup: BFH v. 26.10.2006, V R 58, 59/04, Tz. III.4.d.bb, BStBl II 2007, 487 = UVR 2007, 36; vgl. auch Abschn. 3.6 Abs. 2 Satz 1 Anstrich 6 UStAE.
12) § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG.
13) EuGH v. 10.3.2011, Bog u.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Rz. 73, BStBl II 2013, 256 = UVR 2011, 133.
14) BFH v. 30.6.2011, V R 3/07, Tz. II.2.c.bb, BStBl II 2013, 241; BFH v. 30.6.2011, V R 18/10, Tz. II.2.b.aa, BStBl II 2013, 246 = UVR 2011, 294.
15) BFH v. 3.8.2017, V R 61/16, Tz. II.2.a, BFH/NV 2018, 63 = UVR 2018, 69; BFH v. 3.8.2017, V R 15/17, Tz. II.2.a, BStBl II 2021, 403 = UVR 2017, 358; BFH v. 14.3.2018, V B 142/17, Tz. 1.a.aa, BFH/NV 2018, 732.
16) Abschn. 3.6 Abs. 4 Satz 7 UStAE.
17) Gemeinsamer Sitz- und Verzehrbereich in einem Einkaufszentrum, der mehreren Gastronomiebetrieben zur Verfügung steht; vgl. Abschn. 3.6 Abs. 6 Beispiel 16 UStAE.
18) BFH v. 26.8.2021, V R 42/20, Tz. II.3.a, DStR 2021, 2785.
19) BFH v. 26.10.2006, V R 58, 59/04, Tz. II.3, BStBl II 2007, 487 = UVR 2007, 36.
20) BFH v. 26.10.2006, V R 58, 59/04, BStBl II 2007, 487 = UVR 2007, 36.
21) BFH v. 26.10.2006, V R 58, 59/04, Tz. II.4.b, BStBl II 2007, 487 = UVR 2007, 36.
22) Vgl. Gliederungspunkt II.2.b; EuGH v. 10.3.2011, Bog u.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Rz. 73, BStBl II 2013, 256 = UVR 2011, 133.
23) BFH v. 26.10.2006, Tz. II.2.b.bb, V R 58, 59/04, BStBl II 2007, 487 = UVR 2007, 36.
24) Abschn. 3.6 Abs. 5 Satz 4 und 5 UStAE a.F.; nunmehr Abschn. 3.6 Abs. 5 Satz 6 und 7 UStAE.

bb) Verfahren 6 K 132/15 vor dem FG Hamburg

Das FG Hamburg[25] folgte dieser Argumentation im Fall eines gemeinsamen Sitz- und Verzehrbereichs mit Spülküche in einem Einkaufszentrum, der mehreren Gastronomiebetrieben zur Verfügung stand und zusammen mit den Gastronomiebetrieben den Gastronomiebereich des Einkaufszentrums bildete.[26] Der Hauptmieter des Gastronomiebereichs untervermietete die Ladenlokale des Gastronomiebereichs an verschiedene Betreiber und stellte ihnen und ihren Kunden den gemeinsamen Sitz- und Verzehrbereich zur Verfügung. Das FG urteilte, der Hauptmieter habe das Recht, den Sitz- und Verzehrbereich insgesamt durch die Kunden des Imbisses nutzen zu lassen, durch Abschluss des Untermietvertrages mit dem Kläger an diesen weitergegeben, so dass die Nutzungsmöglichkeit des Sitz- und Verzehrbereichs durch die Kunden des Imbisses dem Kläger zuzurechnen sei. Der Kläger habe den Kunden die Sitzmöglichkeit auch ausschließlich deshalb zur Verfügung gestellt, um ihnen den Verzehr der Speisen möglicherweise zu erleichtern.[27]

cc) Verfahren XI B 37/17

In der Folgezeit entschied der BFH weitere Fälle, in denen Verzehrvorrichtungen Dritter genutzt wurden. Im Verfahren XI B 37/17[28] ging es um einen Grillstand in einem Biergarten, an dem der Kläger einfache Gerichte verkaufte, die in Papier eingewickelt, auf Papptellern, in Papierschalen oder in Tüten verpackt abgegeben wurden. Den Grillstand hatte der Kläger vom Betreiber des Biergartens gepachtet. Der Kläger war nach dem Pachtvertrag verpflichtet, seinen Stand während der Öffnungszeiten des Biergartens zu betreiben und neben dem Pachtzins anteilige Pauschalen für die Müllabfuhr, die Reinigung und Sauberhaltung des Biergartens zu entrichten. Das Warensortiment war vom Betreiber vorgegeben, der mit anderen Unternehmern weitere Verträge für Verkaufsstände mit anderen Waren abschloss und selbst Getränke verkaufte. Entsprechend der Tradition durften die Gäste eigene Brotzeiten, nicht jedoch eigene Getränke in den Biergarten mitbringen. Die Umsätze, die auf mitgenommene Speisen entfielen, schätzte das Finanzamt auf 10 %.

Der Pachtvertrag des Klägers mit dem Betreiber enthielt zwar keine Aussagen zur Nutzung der vorhandenen Bierzeltgarnituren und Toiletten. Gleichwohl entschied die Vorinstanz, dass die Auslegung des Vertrages nach § 133 und § 157 BGB ergebe, dass der Kläger das Recht hatte, seinen Kunden die Nutzung der Infrastruktur des Biergartens zu ermöglichen. Dies folge bereits daraus, dass er nicht nur den Pachtzins für die Verkaufsfläche, sondern auch anteilig Kosten für die Müllabfuhr, Reinigung und Sauberhaltung des Biergartens zu tragen hatte. Dieser Kostenbeteiligung stehe dann auch das Recht des Klägers gegenüber, die Infrastruktur des Biergartens entsprechend in Anspruch zu nehmen. Zudem sei er mit dem vorgegebenen Speisensortiment in ein Gesamtkonzept „Biergarten" eingebunden gewesen, bei dem verschiedene Speisenstände ein Speisenangebot bereitstellten, während der Betreiber des Biergartens die Getränke verkaufte. Auch wenn die Besucher eigene Brotzeiten mitbringen durften, hätten die Biergartengarnituren doch ausschließlich dazu gedient, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern.[29] Der BFH sah sich an die Vertragsauslegung des FG gebunden und wies die Nichtzulassungsbeschwerde ab.[30]

dd) Verfahren V R 15/17

Die Klägerin des Verfahrens V R 15/17[31] hatte mehrere Verkaufsstände in Festzelten auf dem Oktoberfest gepachtet und durfte dort Brezeln, teilweise auch Brot und Semmeln verkaufen. Die Umsätze aus dem Verkauf von Brezeln durch sog. Brezenläufer, die den Kunden die Brezeln an den Festzelttischen verkauften, unterwarf die Klägerin dem ermäßigten Steuersatz.

Das FG entschied, dass die in den Festzelten von den Festzeltbetreibern bereitgestellten Verzehrvorrichtungen (Biertische und Bierbänke) der Klägerin zuzurechnen seien, da sie sich in den jeweiligen Verträgen mit den Festzeltbetreibern das Recht zum Verkauf in diesen Festzelten und damit die Nutzungsmöglichkeit der dort von den Festwirten bereitgehaltenen Verzehrmöglichkeiten gegen Entgelt habe einräumen lassen. Unter den genannten Umständen sei der Klägerin auch das Musikangebot in den Festzelten sowie der eventähnliche Charakter als zusätzliche Dienstleistungen zuzurechnen. Schließlich stelle sich der Brezelverkauf aus Sicht der Verbraucher auch als eine Ergänzung des Getränke- und Speiseangebots der Festzeltbetreiber dar.[32]

Die Klägerin machte im Revisionsverfahren u.a. geltend, dass die Annahme, ihre Kunden hätten die Bierzeltgarnituren auch ohne Leistungsbezug vom jeweiligen Festzeltbetreiber benutzen dürfen, völlig wirklichkeitsfremd sei.[33]

Der BFH verneinte ein Mitbenutzungsrecht der Klägerin an den Bierzeltgarnituren. Sie habe keine Verfügungs- oder Dispositionsmöglichkeit an den Bierzeltgarnituren in dem Sinne erlangt, dass sie Festzeltbesuchern Sitzplätze im Festzelt zuweisen konnte. Zudem sei nicht davon auszugehen, dass Personen, die ausschließlich Brezeln von der Klägerin erwarben, zur Nutzung der Bierzeltgarnituren auch dann berechtigt waren, wenn sie keine Getränke und Speisen vom Festzeltbetreiber erwarben. Damit habe für die Klägerin und ihre Kunden unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität im Festzelt nur die Möglichkeit einer bloßen Mitbenutzung der Sitzgelegenheiten mit Tisch i.R.e. Getränke- und Speisenbezugs vom Festzeltbetreiber bestanden. Die Leistung der Klägerin sei daher nur als Abrundung eines gastronomischen Angebots der Festwirte durch einen vom Festwirt personenverschiedenen Unternehmer anzusehen, nicht aber als eigene – die Annahme einer Lieferung verdrängende – Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung der Klägerin.[34]

Überdies seien Brezeln eine Standardspeise einfachster Art, für deren Verzehr es keiner Art von Hilfsvor-

25) FG Hamburg v. 7.4.2016, 6 K 132/15, Tz. I.2.b, MwStR 2016, 728.
26) Der in Abschn. 3.6 Abs. 6 Beispiel 16 UStAE dargestellte „Food Court".
27) FG Hamburg v. 7.4.2016, 6 K 132/15, Tz. I.2.b, MwStR 2016, 728.
28) BFH v. 24.7.2017, XI B 37/17, BFH/NV 2017, 1635.
29) FG München v. 9.2.2017, 14 K 2081/15, EFG 2017, 948.
30) BFH v. 24.7.2017, XI B 37/17, BFH/NV 2017, 1635.
31) BFH v. 3.8.2017, V R 15/17, BStBl II 2021, 403 = UVR 2017, 358.
32) FG München v. 22.2.2017, 3 K 2670/14, EFG 2017, 873.
33) BFH v. 3.8.2017, V R 15/17, Tz. I, BStBl II 2021, 403 = UVR 2017, 358.
34) BFH v. 3.8.2017, V R 15/17, Tz. II.3.b, BStBl II 2021, 403 = UVR 2017, 358.

richtung bedürfe. Das Vorhandensein einer Verzehrvorrichtung als dienstleistungsartiges Hilfsinstrument für die Annahme einer Dienstleistung sei somit zu vernachlässigen. Ebenso führe die Beschallung durch einen anderen Unternehmer beim Brezelverzehr nicht zu einer Umqualifizierung in eine sonstige Leistung.[35)]

ee) Verfahren XI B 89/18

Die Klägerin des Verfahrens XI B 89/18[36)] betrieb Fischbratereien in mehreren Biergärten, in denen die Gäste – wie im Verfahren XI B 37/17 – eigene Brotzeiten mitbringen durften. Die Fische wurden gegrillt und den Kunden im Ganzen, nicht filetiert, und in Alufolie oder Packpapier verpackt übergeben. Die Fischstände pachtete die Klägerin entweder vom Eigentümer oder vom Betreiber des Biergartens. Überwiegend warben die Biergärten damit, dass in ihrem Biergarten „Steckerlfisch" angeboten werde. Die Pachtverträge enthielten keine Vorgaben zum Speisenangebot und nur teilweise Regelungen, wonach die Pachtzinsen über die Überlassung der Standplätze hinausgehende Komponenten wie Strom- und Wasserverbrauch, Abfallentsorgung oder Tiefkühlwarenlagerung enthielten. Nach einer unbestrittenen Schätzung des Betriebsprüfers wurden ca. 90 % der verkauften Fische im Biergarten verzehrt.

Das FG entschied, dass ein jedenfalls konkludent vereinbartes Recht zur Mitbenutzung der Infrastruktur des Biergartens sich bei Vertragsauslegung nach § 133 und § 157 BGB daraus ergebe, dass ohne dieses Recht, das Konzept des Betriebs des „Steckerlfisch"-Standes im Biergarten, das im Interesse sowohl der Klägerin als auch der Betreiber lag, nicht hätte verwirklicht werden können. Das Betreiben des Grillfischstandes im Biergarten habe es der Klägerin ermöglicht, den Umsatz zu erhöhen. Dieses Ziel habe nur dann erreicht werden können, wenn der Käufer den Fisch an den Bierzeltgarnituren des Betreibers essen durfte. Denn der im Ganzen verkaufte Fisch müsse filetiert werden und könne daher grundsätzlich nur an einem Tisch verzehrt werden. Der jeweilige Biergartenbetreiber habe seinerseits ein Interesse daran, dass die Besucher den gekauften Fisch an den Bierzeltgarnituren verzehren, weil durch das Verweilen der Besucher im Biergarten der Verkauf weiterer Waren (z.B. Getränke) begünstigt werde. Außerdem steigere ein Verkaufsstand für „Steckerlfisch", einem traditionellen Biergartengericht, die Attraktivität des Biergartens als solchen. Auch die Werbung für das „Steckerlfisch"-Angebot zeige auf, dass die Betreiber den Verzehr der Grillfische in ihren Biergärten zuließen. Die Biergartengarnituren hätten ausschließlich dazu gedient, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern. Hierauf beruhe das Konzept des Biergartens.[37)]

Wie im Fall des Verfahrens XI B 37/17 sah sich der BFH an die Vertragsauslegung des FG gebunden und wies die Nichtzulassungsbeschwerde ab. Biergarteneigentümer und Biergartenbetreiber hätten nicht, wie die Klägerin meine, die Benutzung durch die Kunden der Klägerin geduldet, sondern der Klägerin das Recht eingeräumt, die Infrastruktur dadurch zu nutzen, dass sie sie ihren Kunden zur Mitbenutzung zur Verfügung stelle.[38)]

ff) Verfahren V R 42/20

Wie im Verfahren 6 K 132/15 vor dem FG Hamburg[39)] gab es in dem Fall, der dem vorinstanziellen Verfahren 5 K 404/14 U vor dem FG Düsseldorf[40)] zugrunde lag, einen gemeinsamen Sitz- und Verzehrbereich (Food Court) mit Spülküche in einem Einkaufszentrum, der mehreren Gastronomiebetrieben zur Verfügung stand. Laut zusätzlichen Vereinbarungen zum Mietvertrag der Klägerin verfügte das Einkaufszentrum über Anlagen und Einrichtungen, die von den Kunden des Zentrums und Mietern (u.a. der Klägerin) gemeinschaftlich genutzt werden konnten. Neben diversen technischen Anlagen zählten hierzu auch gemeinschaftliche Flächen wie der gemeinsame Sitz- und Verzehrbereich (einschließlich Mobiliar) sowie dazugehörige Toiletten. Die Kosten für den gemeinsamen Sitz- und Verzehrbereich wurden von den beteiligten Mietern im Verhältnis ihrer Ladenflächen zur Gesamtladenfläche der an diese Anlagen und Einrichtungen angeschlossenen Mieter bzw. deren Nutzer getragen; dabei wurden die bei dem Food Court belegenen Bedien-Gastronomien (die über eigene Verzehrbereiche verfügten) bei der Verteilung der flächenabhängigen Nebenkosten nicht berücksichtigt. Die Speisen gab die Klägerin mittels Einwegverpackungen an die Kunden ab.

Das FG entschied, die Klägerin sei aufgrund des Mietvertrags berechtigt gewesen, ihren Kunden den Sitz- und Verzehrbereich im Einkaufszentrum zur Verfügung zu stellen, was dann auch – entsprechend der Erwartung der Verbraucher – geschehen sei. Allein die Möglichkeit einer bloßen Mitbenutzung von Sitzgelegenheiten und Tischen reiche nicht, ein Anspruch auf eine solche Mitbenutzung hingegen schon und ein solcher sei der Klägerin hier eben vertraglich eingeräumt gewesen. Die Sitzgelegenheiten und Tische seien auch vom Leistenden ausschließlich dazu bestimmt worden, den Verzehr von Lebensmitteln möglicherweise zu erleichtern. Der Sitz- und Verzehrbereich mit 15 darum belegenen gastronomischen Betrieben bilde ein „gastronomisches Zentrum" sowohl mit Service- und Bediengastronomie (mit eigenen Verzehrbereichen) als auch mit Fast-Food-Filialen ohne eigenständige Verzehrbereiche, so dass kulinarische Wünsche vielfältig abgedeckt würden. Dass der Bereich auch als Treffpunkt oder Wartebereich von solchen Personen aufgesucht werden könne, die keine Kunden sind, sei von untergeordneter Bedeutung. Dazu lade der Bereich jedenfalls von seiner Gestaltung her nicht zwingend ein, ähnele er doch eher einem Restaurant- oder gar Kantinenbereich.[41)]

Der BFH stimmte dem FG weitestgehend zu. Die Möglichkeit, den Food-Court zwischen den dort speisenden Personen auch als Warte- oder Treffpunkt zu nutzen, sei im Hinblick auf die primär bestimmungsgemäße Nutzung des Food-Courts als Bereich zum Speisenverzehr unerheblich.[42)] Die Klägerin habe aufgrund ihrer mietvertraglichen Vereinbarungen einen Anspruch auf die Benutzung des Food-Courts durch ihre Kunden besessen und müsse sich die durch die Nutzung des Food-Courts ergebenden Dienstleistungselemente zurechnen lassen.[43)] Der BFH verwies die Sache jedoch an das FG zurück, da dieses zwar zutreffend entschieden habe,

35) BFH v. 3.8.2017, V R 15/17, Tz. II.3.c, BStBl II 2021, 403 = UVR 2017, 358.
36) BFH v. 13.3.2019, XI B 89/18, BFH/NV 2019, 945.
37) FG München v. 26.7.2018, 14 K 2036/16, EFG 2018, 2070.
38) BFH v. 13.3.2019, XI B 89/18, Tz. II.2.c, BFH/NV 2019, 945.
39) FG Hamburg v. 7.4.2016, 6 K 132/15, MwStR 2016, 728.
40) FG Düsseldorf v. 4.9.2019, 5 K 404/14 U, EFG 2021, 1062.
41) FG Düsseldorf v. 4.9.2019, 5 K 404/14 U, EFG 2021, 1062.
42) BFH v. 26.8.2021, V R 42/20, Tz. II.3.a, DStR 2021, 2785.
43) BFH v. 26.8.2021, V R 42/20, Tz. II.3.b, DStR 2021, 2785.

dass für die Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers abzustellen sei, dabei jedoch nicht beachtet habe, dass dem Durchschnittsverbraucher die Vereinbarungen der Klägerin mit ihrer Vermieterin zur Nutzung des Food-Courts beim dortigen Verzehr der von der Klägerin erworbenen Speisen nicht bekannt seien.[44] Der Durchschnittsverbraucher müsse davon ausgehen können, dass er als Kunde der Klägerin zur Nutzung des Food-Courts berechtigt sei. Hierfür genüge die vom FA angesprochene Ausgabe der Speisen mit einem Tablett, da dieses typischerweise dazu diene, es dem Kunden zu ermöglichen, die von ihm erworbenen Speisen zu einem Verzehrort in der Nähe (hier dem Food-Court) zu bringen und diese dort an einem Tisch mit Sitzmöglichkeit zu verzehren.[45] Zu den für eine Zurechnung aus Verbrauchersicht maßgeblichen Umständen, wie etwa der vorstehenden Tablettnutzung, habe das FG keine hinreichenden Feststellungen getroffen.[46] Die Aufteilung nach Kunden, die den Food-Court nutzen und denen, auf die dies nicht zutrifft, könne entsprechend der vom Kunden verlautbarten Absicht zur Nutzung des Food-Courts oder entsprechend der Mitnahme von Speisen auf einem Tablett erfolgen.[47]

gg) Anhängige BFH-Verfahren

Das Verfahren XI R 24/20 betrifft den Betrieb einer Kantine in einem Institut, wobei das Mobiliar vom Institut gestellt wurde. Die Vorinstanz ging zwar davon aus, dass das Mobiliar nicht ausschließlich dazu bestimmt war, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern, äußerte aber nach Inaugenscheinnahme der vom Kläger übergebenen Lichtbildaufnahmen Zweifel an dieser Einschätzung.[48] Sie sah die Grenze zur Dienstleistung jedoch deshalb als überschritten an, weil die zur Verpflegung der Kunden zubereiteten Speisen keine Standardspeisen als Ergebnis einfacher und standardisierter Zubereitungsvorgänge gewesen seien.[49] Auf dieses Kriterium kommt es jedoch nicht mehr an, da der EuGH inzwischen entschieden hat, dass aus dem Wortlaut des Art. 6 MwStVO („Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen") hervorgeht, dass der Unionsgesetzgeber, um einen steuerbaren Umsatz als „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen" einzustufen, nicht der Art der Zubereitung von Speisen entscheidende Bedeutung beimessen wollte[50] (womit er der deutschen Finanzverwaltung nachträglich Recht gegeben hat, die Art. 6 MwStVO schon im BMF-Schreiben vom 20.3.2013 so auslegte).[51] Vermutlich wird der BFH das Verfahren daher an das FG zurückverweisen, damit es weitere Sachverhaltsfeststellungen zu der Frage trifft, ob das Mobiliar ausschließlich dazu bestimmt war, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern.

In dem Verfahren XI R 2/21, das auf die unter Tz. I. und II.1 dargestellte Entscheidung des Sächsischen FG[52] folgt, wird sich der BFH mit der Zurverfügungstellung des Pausenraums und seines Mobiliars, an dem die abgegebenen Speisen verzehrt wurden, beschäftigen.

hh) Folgerungen aus der bisherigen BFH-Rechtsprechung

Die von der Finanzverwaltung dargestellte Möglichkeit, Verzehrvorrichtungen eines Dritten beim speisenabgebenden Unternehmer zu berücksichtigen, indem der Dritte an diesen Unternehmer leistet und dieser wiederum an den Kunden,[53] kann leicht erkennbar vorliegen, wenn der Dritte selbst keine Restaurationsumsätze erbringt, sondern nur die Verzehrvorrichtungen an den speisenabgebenden Unternehmer vermietet oder verleiht und dieser sie seinen Kunden bereitstellt. Nutzt der Dritte die Verzehrvorrichtungen aber ebenfalls, um Restaurationsumsätze zu erbringen, sind die Leistungsbeziehungen schwieriger zu erkennen, weshalb die Finanzverwaltung mit Recht davon spricht, dass „augenscheinlich von einem Dritten erbrachte Dienstleistungselemente" vorliegen können.[54] Hierzu hat der BFH nun klargestellt, dass die Berücksichtigung der Verzehrvorrichtungen eines Dritten beim speisenabgebenden Unternehmer möglich ist, wenn ihm der Art nach ein Mitbenutzungsrecht an diesen Verzehrvorrichtungen zugestanden wurde.[55] So verhielt es sich in den „Biergartenfällen"[56], in denen die Kunden des speisenabgebenden Unternehmers die Bierzeltgarnituren des Biergartenbetreibers nutzen konnten. Der speisenabgebende Unternehmer muss also kein alleiniges Nutzungsrecht an den Verzehrvorrichtungen haben. Die Finanzverwaltung hat diese Aussage des BFH in Abschn. 3.6 Abs. 5 Satz 4 UStAE aufgenommen.

Ein solches Mitbenutzungsrecht liegt aber dann nicht vor, wenn die Kunden des speisenabgebenden Unternehmers die Verzehrvorrichtungen des Dritten nur dann nutzen dürfen, wenn sie auch Getränke und/oder Speisen von diesem erwerben. In diesem Fall sieht der BFH nur eine Abrundung eines gastronomischen Angebots des Dritten durch einen anderen Unternehmer, nicht aber eine eigene – die Annahme einer Lieferung verdrängende – Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung dieses Unternehmers.[57]

Nutzen die Kunden des speisenabgebenden Unternehmers die Verzehrvorrichtungen eines anderen, ebenfalls Getränke und/oder Speisen abgebenden Unternehmers, wird es im Wesentlichen darauf ankommen, ob dies den Intentionen der beteiligten Unternehmer entspricht. Verhält es sich so, weil sich der die Verzehrvorrichtungen bereitstellende Unternehmer durch den anderen Unternehmer eine Attraktivitätssteigerung seines gastronomischen Standorts erhofft und der andere Unternehmer in der Mitnutzungsmöglichkeit der Verzehrvorrichtungen eine Absatzchance für sein Speisenangebot sieht, dürfte der Wortlaut des geschlossenen Pachtvertrags für den Verkaufsstand des anderen Unternehmers kaum noch eine Rolle spielen. Fehlt bei dieser Sachlage ein entsprechendes Mitbenutzungsrecht im Vertrag, obwohl es offensichtlich gewollt ist, wird es – wie in den o.g. „Biergartenfällen"[58] – durch Vertragsauslegung nach § 133 und § 157 BGB hineinzuinterpretieren sein.

44) BFH v. 26.8.2021, V R 42/20, Tz. II.4.a, DStR 2021, 2785.
45) BFH v. 26.8.2021, V R 42/20, Tz. II.5.a, DStR 2021, 2785.
46) BFH v. 26.8.2021, V R 42/20, Tz. II.5.b, DStR 2021, 2785.
47) BFH v. 26.8.2021, V R 42/20, Tz. II.5.c, DStR 2021, 2785.
48) FG Sachsen v. 5.2.2020, 5 K 1604/19, Tz. 2, EFG 2021, 786.
49) FG Sachsen v. 5.2.2020, 5 K 1604/19, Tz. 3, EFG 2021, 786.
50) EuGH v. 22.4.2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, Rz. 58, HFR 2021, 732.
51) BMF v. 20.3.2013, IV D 2 – S 7100/07/10050–06, Tz. I, BStBl I 2013, 444 = UVR 2013, 136.
52) FG Sachsen v. 16.12.2020, 2 K 1072/19, EFG 2021, 1674.
53) Abschn. 3.6 Abs. 5 Satz 7 UStAE.
54) Abschn. 3.6 Abs. 5 Satz 6 UStAE.
55) BFH v. 3.8.2017, V R 15/17, Tz. II.3.b, BStBl II 2021, 403 = UVR 2017, 358.
56) Vgl. Gliederungspunkt II.2.c.cc und ee.
57) BFH v. 3.8.2017, V R 15/17, Tz. II.3.b, BStBl II 2021, 403 = UVR 2017, 358.
58) Vgl. Gliederungspunkt II.2.c.cc und ee.

Sollte der die Verzehrvorrichtungen bereitstellende Unternehmer die Nutzung durch die Kunden des anderen Unternehmers tatsächlich nur geduldet haben, liegt kein Mitbenutzungsrecht vor. In einem Sachverhalt wie in dem Verfahren V R 58, 59/04[59)] würde der BFH daher auch weiterhin eine Speisenlieferung annehmen.

Im Fall eines Kantinenbetreibers, dessen Kunden vorhandenes Mobiliar der Einrichtung nutzen, in der die Kantine untergebracht ist (wie im Fall der unter Tz. I. und II.1 dargestellten Entscheidung des Sächsischen FG)[60)], wird stets Einvernehmen zwischen dem Kantinenbetreiber und seinem Vertragspartner über die Nutzung des Mobiliars bestehen, so dass das Mitbenutzungsrecht auch regelmäßig vorliegen wird. Es kommt dann darauf an, ob das Mobiliar ausschließlich dazu bestimmt ist, den Verzehr der Lebensmittel zu erleichtern, oder ob es auch anderen Zwecken dient. So verneinte der BFH die Ausschließlichkeit im Fall einer Krankenhauscafeteria, indem er feststellte, dass die Tische und Stühle auch außerhalb der Öffnungszeiten des Betriebs des Klägers zugänglich waren und Patienten und Besuchern zu jeder Zeit als Treffpunkt und Aufenthaltsraum zur Verfügung standen.[61)] Im Fall der unter Tz. I. und II.1 dargestellten Entscheidung des Sächsischen FG,[62)] in dem ein Pausenraum unter anderem auch zum Verzehr von Speisen genutzt wurde, verhielt es sich ganz ähnlich, weshalb der BFH im dieser Entscheidung folgenden Verfahren XI R 2/21 ebenfalls zu dem Ergebnis gelangen dürfte, dass Speisenlieferungen vorliegen. Auch zur Verwendung von (zu spülendem) Mehrweggeschirr und der Pflicht, Tische und Stühle zu reinigen, die dem Kläger im Fall des Verfahrens XI R 2/21 oblag, hatte der BFH schon im Fall der Krankenhauscafeteria festgestellt, dass diese Umstände nicht genügen dürften, um in qualitativer Sicht ein überwiegendes Dienstleistungselement zu begründen.[63)] Allerdings ist es bemerkenswert, dass der BFH im Fall der Krankenhauscafeteria in der Sache nicht selbst entschied, sondern an das FG zurückverwies, ohne offene Tatsachenfragen zu benennen, als sei er sich seiner Sache nicht ganz sicher gewesen.[64)]

Jedenfalls wird es für die Berücksichtigung von gestelltem Mobiliar bei dem speisenabgebenden Unternehmer erforderlich sein, dass die ausschließliche Bestimmung des Mobiliars, den Verzehr der Lebensmittel zu erleichtern, nicht nur aus der Sicht des speisenabgebenden Unternehmers, sondern schon aus der Sicht des das Mobiliar gestellenden Dritten besteht. Sonst hätte der BFH die Ausschließlichkeit im Fall der Krankenhauscafeteria[65)] bejahen können.

Der Bestimmung des Mobiliars, den Verzehr der Lebensmittel zu erleichtern, steht es nicht entgegen, wenn der Unternehmer und der das Mobiliar gestellende Dritte daneben eine Nutzung durch andere Personen dulden.[66)]

III. Fazit

Geklärt ist mittlerweile, dass Verzehrvorrichtungen eines Dritten beim speisenabgebenden Unternehmer zu berücksichtigen sein können, wenn der Dritte dem Unternehmer ein Benutzungsrecht an den Verzehrvorrichtungen einräumt, wobei es sich auch um ein Mitbenutzungsrecht handeln kann. Auch wenn ein solches Mitbenutzungsrecht nicht ausdrücklich vertraglich vereinbart ist, können die bestehenden Vereinbarungen zwischen dem speisenabgebenden Unternehmer und dem Dritten so auszulegen sein, wenn beide erkennbar davon ausgegangen sind, dass die Kunden des speisenabgebenden Unternehmers die Verzehrvorrichtungen des Dritten nutzen würden.

Auch hat der BFH der Finanzverwaltung inzwischen darin zugestimmt, dass die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung geforderte „ausschließliche" Bestimmung von Mobiliar, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern, nur erfordert, dass das Mobiliar bereitgestellt wird, damit es als Verzehrvorrichtung dienen kann, auch wenn daneben eine Nutzung durch andere Personen geduldet wird.[67)] Die anhängigen BFH-Verfahren XI R 24/20 und XI R 2/21 werden vermutlich keine neuen Erkenntnisse zur Ausschließlichkeit mehr mit sich bringen.

---

59) BFH v. 26.10.2006, V R 58, 59/04, BStBl II 2007, 487 = UVR 2007, 36; vgl. Gliederungspunkt II.2.c.aa.
60) FG Sachsen v. 16.12.2020, 2 K 1072/19, EFG 2021, 1674.
61) BFH v. 3.8.2017, V R 61/16, BFH/NV 2018, 63 = UVR 2018, 69.
62) FG Sachsen v. 16.12.2020, 2 K 1072/19, EFG 2021, 1674.
63) BFH v. 3.8.2017, V R 61/16, Tz. II.4.a, BFH/NV 2018, 63 = UVR 2018, 69.
64) BFH v. 3.8.2017, V R 61/16, Tz. II.4.a, BFH/NV 2018, 63 = UVR 2018, 69.
65) BFH v. 3.8.2017, V R 61/16, BFH/NV 2018, 63 = UVR 2018, 69.
66) BFH v. 26.8.2021, V R 42/20, Tz. II.3.a, DStR 2021, 2785; vgl. Gliederungspunkt II.2.b.
67) Abschn. 3.6 Abs. 4 Satz 7 UStAE; BFH v. 26.8.2021, V R 42/20, Tz. II.3.a, DStR 2021, 2785; vgl. Gliederungspunkt II.2.b.

Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht

Verlag: Stollfuß Verlag, Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Telefon (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 72 49 11 81; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn, BIC COLSDE33XXX, IBAN DE08 3705 0198 1936 0827 32. Satz: rdz GmbH, Siegburg; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

Schriftleitung: Ministerialdirigent a.D. Jörg Kraeusel, Anschrift des Verlags.

Manuskripte: Adresse für Manuskripte: Stollfuß Verlag, Dechenstraße 7, 53115 Bonn. Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückportos 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. USt): halbjährlich 173,50 €, Preis der Einzelnummer: 40,00 €; 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: sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. (02 28) 9 78 98-0, Fax (02 28) 9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. drei Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 41. Einzusehen im Internet unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Toni Bilstein, Stollfuß Verlag, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.
ISSN 0935-7998

Veranstaltungshinweise

Veranstalter: DAI Deutsches Anwaltsinstitut e.V.

- **Materielle Gestaltungsschwerpunkte** (28.1.2022 – 29.1.2022, München)
  Leitung: Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang **Schön**, Max-Planck-Institut (München)
  Referenten: Dr. Sven **Gläser**, RA, StB (Stuttgart); Dr. Heinrich **Hübner**, RA, StB (Reutlingen); Dr. Dirk **Pohl,** Dipl.-Finanzwirt, RA, FAfStR, StB (München); Dr. Daniel **Zöller**, StB (Stuttgart)
- **Auswirkungen aktueller Projekte der OECD und der Rechtsprechung des EuGH auf das Internationale Steuerrecht** (7.3.2022, Bochum live und online)
  Referenten: Prof. Dr. Sebastian **Benz**, RA, FAfStR (Düsseldorf)
  Leitung: Dr. Jan **de Weerth**, RA, FAfStR, StB (Frankfurt/M.)

Kontakt und Anmeldung:

DAI Fachinstitut für Steuerrecht
info@anwaltsinstitut.de
www.anwaltsinstitut.de
Universitätsstraße 140
44799 Bochum
Tel.: (02 34) 9 70 64–0
Fax: (02 34) 70 35 07

Veranstalter: DAI Deutsches Anwaltsinstitut e.V.

- **Aktuelle Rechtsprechung im Erbrecht und Erbschaftssteuerrecht** (26.3.2022, Kiel)
  Referent: Holger **Siebert**, RA, FAdErbR, FAfStR (Berlin)

Kontakt und Anmeldung:

DAI Fachinstitut für Erbrecht
info@anwaltsinstitut.de
www.anwaltsinstitut.de
Universitätsstraße 140
44799 Bochum
Tel.: (02 34) 9 70 64–0
Fax: (02 34) 70 35 07

Online-Veranstaltungen
Veranstalter: DAI Deutsches Anwaltsinstitut e.V.

- Online-Kurs Selbststudium: **Der Pflichtteilsanspruch aus erbschaftsteuer- und schenkungsteuerrechtlicher Sicht** (Beginn: jederzeit)
  Referentin: Hildegard **Billig**, RAin (Düsseldorf)
- Online-Kurs Selbststudium: **System des Versicherungsteuerrechts** (Beginn: jederzeit)
  Referentin: Martha **Klink**, RAin, StBin (München)
- Online-Kurs Selbststudium: **Besteuerung von Kryptoassets (Bitcoin & Co.)**
  Referent: Dr. Walther **Pielke**, RA, FAfStR (Starnberg)
- Online-Kurs Selbststudium: **Umsatzsteuer bei Immobilien** (Beginn: jederzeit)
  Referentin: Martha **Klink**, RAin, StBin (München)
- DAIbook Selbststudium: **Der außergerichtliche Steuerstreit** (Beginn: jederzeit)
  Referent: Dr. Ulrich **Ränsch,** Dipl-Kfm., RA, StB, FAfStR, (Frankfurt/M.)
- Online-Vortrag Selbststudium: **Umsatzsteuerprobleme im Internet**
  Referent: Dr. Matthias **Oldiges**, RA (Düsseldorf)
- Online-Vortrag Selbststudium: **Update Erbschaft-/Schenkungsteuer und Bewertung** (Beginn: jederzeit)
  Referent: Wilfried **Mannek**, RD, Dipl.-Finanzwirt, FinMin NRW (Düsseldorf)

Kontakt und Anmeldung:

DAI Fachinstitut für Steuerrecht
info@anwaltsinstitut.de
www.anwaltsinstitut.de
Universitätsstraße 140
44799 Bochum
Tel.: (02 34) 9 70 64–0
Fax: (02 34) 70 35 07

Veranstalter: Beck Akademie Seminare

Umsatzsteuer im ECommerce (28.6.2022, München)
Referent: Dr. Christian **Salder**, RA, FAfStR, StB Partner KMLZ (München)

Kontakt und Anmeldung:

BECKAKADEMIE SEMINARE
seminare@beck.de
www.beck-seminare.de
Verlag C.H.Beck oHG
Tel.: (089) 38189503
Fax: (089) 38189547