



UVR.1

Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht

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

AUS DEM INHALT

- Wolf-Dietrich Glockner | Oldtimer-Kennzeichen und Vergünstigung bei der Kraftfahrzeugsteuer auch für Alltagsfahrzeuge?
- Martha Klink | Änderung der Rechtsprechung bei der (Mit-)Vermietung von Betriebsvorrichtungen
- Christian Weber | Umsatzsteuerliche Behandlung einer als „nicht zweckgebundener Investitionskostenzuschuss“ bezeichneten Zahlung einer Vermieterin an die Mieterin

Zu diesem Heft

Der Bundestag hat das Zukunftsfinanzierungsgesetz verabschiedet, allerdings ohne den Vorschlag der Bundesregierung zu übernehmen, die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. a und g UStG auf die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber auszudehnen; der Bundesrat hat dem Gesetz zugestimmt (S. 1).

Mit Urteil vom 5.10.2023 entschied der EuGH in einem polnischen Fall, dass bei der Abgabe zubereiteter Milchmischgetränke zwei unterschiedliche ermäßigte Mehrwertsteuersätze gelten können, je nachdem, ob sie im Einzelhandel verkauft werden oder auf Bestellung eines Kunden zum sofortigen Verzehr zubereitet und warm abgegeben werden. Aber es gibt noch weitere Voraussetzungen, die nach Auffassung des EuGH zu prüfen sind (S. 1).

Mit Schreiben vom 30.11.2023 hat das BMF zahlreiche Einzelfragen bei der Anwendung des Nullsteuersatzes für bestimmte Photovoltaikanlagen beantwortet, die als Ergänzung zum BMF-Schreiben vom 27.2.2023 anzusehen sind (S. 8).

Bei bestimmten Gesellschafterwechseln und Anteilsübertragungen wird nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG ein steuerbarer Rechtsträgerwechsel an Grundstücken fingiert, wenn den betreffenden Gesellschaften im Zeitpunkt der Verwirklichung Grundbesitz gehört. Grundsätzlich gilt dabei: Ob ein Grundstück zum Vermögen einer Gesellschaft gehört, richtet sich weder nach dem Zivilrecht noch nach § 39 AO. Maßgebend ist vielmehr die grunderwerbsteuerliche Zurechnung. In Gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder wird näher ausgeführt, ob und wann ein Grundstück zum Vermögen einer Gesellschaft gehört bzw. ob und wann es ihr für die Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG zuzurechnen ist (S. 13).

Mit Urteil vom 12.10.2023 entschied der EuGH, dass Art. 63 bis 65 AEUV einer Regelung eines Mitgliedstaats (hier: § 13c

Abs. 1 und 3 ErbStG) entgegen steht, die vorsieht, dass ein zum Privatvermögen gehörendes bebautes Grundstück, das zu Wohnzwecken vermietet wird, bei der Berechnung der Erbschaftsteuer mit seinem vollen gemeinen Wert angesetzt wird, wenn es in einem Drittland (hier: Kanada), das nicht Partei des EWR-Abkommens ist, belegen ist, während es mit 90 % seines gemeinen Werts angesetzt wird, wenn es im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Staat, der Partei des EWR-Abkommens ist, belegen ist (S. 15).

Glockner befasst sich mit der Vergabe von Oldtimer-Kennzeichen. Der Bundesrechnungshof habe bemängelt, dass die Vergabe darauf hinauslaufe, dass entgegen der Intention des Gesetzgebers auch Alltagsfahrzeuge bei der KraftSt begünstigt würden. Sein Beitrag beleuchtet die Hintergründe und nimmt zu den aufgeworfenen Streitfragen Stellung (S. 16).

Klink befasst sich mit dem Aufteilungsgebots des § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG, das der BFH mit Urteil vom 17.8.2023 aufgrund einer Entscheidung des EuGH verworfen hat. Sie stellt die Konsequenzen für die betroffene Unternehmen dar und geht der Frage nach, ob diese Rechtsprechungsänderung ebenfalls Änderungen bei anderen (vermeintlichen) Aufteilungsgebotsen zur Folge haben könnte (S. 23).

Grundsätzlich ist der Investitionskostenzuschuss eines Vermieters an seinen Mieter für eine Baumaßnahme auf dem vermieteten Grundstück Entgelt für eine Werklieferung des Mieters, wenn der Mieter dem Vermieter damit einen wirtschaftlichen Vorteil zuwendet. *Weber* geht in seinem Beitrag der Frage nach, wie ein Fall zu beurteilen ist, in dem der Investitionskostenzuschuss als „nicht zweckgebunden“ bezeichnet wird, nicht erkennbar ist, wofür der Zuschuss tatsächlich geleistet wurde und der Vermieter sich selbst außerstande sieht, diese Frage zu beantworten (S. 26).

Jörg Kraeusel

UVR-Aktuell

Umsatzsteuer

Gesetzgebung Deutschland

Deutscher Bundestag	17.11.2023	Gesetz zur Finanzierung von zukunftssichernden Investitionen (Zukunftsfinanzierungsgesetz – ZuFinG) verabschiedet	1
---------------------	------------	---	---

Rechtsprechung

EuGH	5.10.2023	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-146/22	Ermäßigter Steuersatz bei Milchmischgetränken	1
EuGH	5.10.2023	Deco Proteste – Editores, C- 505/22	Kostenlose Beigaben bei (Zeitschriften-) Abonnements	3

Verwaltung

LfSt Niedersachsen	24.8.2023	S 7100-St 171-2257/2023	Umsatzsteuerliche Behandlung von Erzeugerorganisationen und Betriebsfonds i.R.d. gemeinsamen Marktorganisation für Obst und Gemüse	4
FM des Landes Mecklenburg-Vorpommern	19.7.2023	S 7200-3/02-005	Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen – Aufteilung von Sachbezugspauschalen	6
BMF	9.10.2023	III C 3 – S 7493/19/10001 :004 (2023/0938140)	USt-Vergünstigungen auf Grund des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere und USt-Befreiung nach § 4 Nr. 7 Satz 1 Buchst. d UStG	6
BMF	10.10.2023	III C 3-S 7170/20/10002 :001 (2023/0963114)	Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a und b UStG für Laborleistungen; Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 24.8.2017 und 18.12.2019	7
BMF	1.11.2023	III C 3 – S 7344/19/10001 :005 (2023/1043220)	Vordrucke im USt-Voranmeldungs- und -Vorauszahlungsverfahren für das Kalenderjahr 2024	7
BMF	6.11.2023	III C 3 – S 7344/19/10002 :006 (2023/1043559)	Vordrucke für die Umsatzsteuererklärung 2024	8
BMF	30.11.2023	III C 2 – S 7220/22/10002 :013 (2023/0981392)	Einzelfragen bei der Anwendung des Nullsteuersatzes für bestimmte Photovoltaikanlagen	8

Grunderwerbsteuer

Rechtsprechung

FG Rheinland-Pfalz	7.9.2023	4 K 1727/22	Grunderwerbsteuer auf Grundstücksgeschäfte zwischen verbundenen Unternehmen – Keine teleologische Reduktion der Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG bei freiwilliger Anteilsveräußerung vor Ablauf der Fünf-Jahres-Frist	11
--------------------	----------	-------------	--	----

Verwaltung

Oberste Finanzbehörden der Länder	16.10.2023	Zurechnung von Grundstücken für die Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a bis 3a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG)	13
-----------------------------------	------------	--	----

Erbschaftsteuer

Rechtsprechung

FG Münster	10.8.2023	3 K 2723/21 F	Zur Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten nach Köpfen . . .	13
FG Münster	26.9.2023	3 K 2466/21 F	Zur Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten nach Köpfen und zur Auslegung des Merkmals „nicht ausschließlich oder überwiegend im Betrieb tätig“	14
EuGH	12.10.2023	BA, C-670/21	Zur Berechnung der Erbschaftsteuer bei einem zum Privatvermögen gehörenden bebauten Grundstück im Drittland	15

UVR-Themen

Wolf-Dietrich Glockner	Oldtimer-Kennzeichen und Vergünstigung bei der Kraftfahrzeugsteuer auch für Alltagsfahrzeuge?	16
-------------------------------	---	----

UVR-Praxisfall

Martha Klink	Änderung der Rechtsprechung bei der (Mit-)Vermietung von Betriebsvorrichtungen	23
Christian Weber	Umsatzsteuerliche Behandlung einer als „nicht zweckgebundener Investitionskostenzuschuss“ bezeichneten Zahlung einer Vermieterin an die Mieterin	26

Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht

Schriftleitung:
Ministerialdirigent a.D. Jörg Kraeusel, Erding

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

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

Nr. 1 / 2024

110. 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

Gesetzgebung Deutschland

Gesetz zur Finanzierung von zukunfts- sichernden Investitionen (Zukunftsfinanzie- rungsgesetz – ZuFinG) verabschiedet

Deutscher Bundestag v. 17.11.2023,
BR-Drucks. 587/23; Bundesrat v. 24.11.2023,
BR-Drucks. 587/23 (B).

UStG § 4 Nr. 8 Buchst. h.

Mit dem Gesetzentwurf der Bundesregierung sollten eigentlich die umsatzsteuerlichen Befreiungstatbestände in § 4 Nr. 8 UStG auf die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber ausgedehnt werden.¹⁾ Allerdings hat der Bundestag diesen Vorschlag, mit dem die Buchst. a und g in § 4 Nr. 8 UStG geändert werden sollten, nicht übernommen.²⁾

Es bleibt aber bei der Erweiterung der Steuerbefreiung in Buchst. h hinsichtlich der Verwaltungsleistungen von alternativen Investmentfonds (AIF) nach § 1 Abs. 2 Kapitalanlagegesetzbuch. Bislang erfasst die Befreiung nur die Verwaltungsleistungen spezieller AIF, welche hierfür den gleichen Wettbewerbsbedingungen wie Investmentfonds i.S.d. OGAW-Richtlinie unterliegen müssen.

Der Bundesrat hat dem Gesetz zugestimmt, so dass es nach Ausfertigung und Verkündung durch den Bundespräsidenten in Kraft treten kann.

Hinweis: Der Gesetzesbeschluss soll im Vergleich zum Gesetzentwurf³⁾ zu einem Entfall von Steuer-mindereinnahmen i.H.v. 100 Millionen € führen.⁴⁾

Literatur: *Bartelt/Geberth*, Regierungsentwurf eines Zukunftsfinanzierungsgesetzes (ZuFinG), DStR-Aktuell 2023, 174; *Jähne/Grupe*, Das geplante Zukunftsfinanzierungsgesetz (ZuFinG), NWB 2023, 2755. [jk]

Rechtsprechung

Ermäßigter Steuersatz bei Milchmischgetränken

EuGH v. 5.10.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-146/22, StEd 2023, 615.

MwStSystRL Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 1 und 12a; UStG § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 Nr. 4.

Grundsätzlich unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen dem Regelsteuersatz, es sei denn, die Mitgliedstaaten haben unter Rückgriff auf den unionsrechtlichen Spielraum bestimmte Leistungen dem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Sinn und Zweck des ermäßigten Steuersatzes ist es, die Kosten für bestimmte, als unentbehrlich erachtete Leistungen zu senken und den Endverbraucher somit zu entlasten.⁵⁾ So ist es nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung Aufgabe der Mitgliedstaaten, näher zu bestimmen, welche Leistungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.⁶⁾ Dabei ist der Mitgliedstaat in seiner Methodik zur Abgrenzung frei,

1) Vgl. dazu UVR 2023, 322.

2) Zum Gesetzesbeschluss vgl. BR-Drucks. 587/23.

3) BT-Drucks. 20/8292.

4) Vgl. Beschlussempf. und Bericht des FzA des Bundestages, BT-Drucks. 20/9363, 130.

5) EuGH v. 22.4.2021, C-703/19, Rz. 37, MwStR 2021, 567 = HFR 2021, 732.

6) EuGH v. 22.4.2021, C-703/19, Rz. 38, MwStR 2021, 567 = HFR 2021, 732.

solange der unionsrechtliche Rahmen und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eingehalten wird.⁷⁾ Somit können sogar Leistungen, die der gleichen Kategorie nach Anhang III angehören, unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen.⁸⁾

Im Streitfall betrieb die Klägerin eine Kaffeehauskette in Polen. Darin vertrieb sie das Getränk „Classic Hot Chocolate“, bei dem es sich um eine heiß gemachte Schokolade auf der Basis von Milch und Schokoladensauce handelte. Die Klägerin bat die Steuerverwaltung um eine verbindliche Auskunft zur Anwendung des zutreffenden Steuersatzes. Diese vertrat die Auffassung, dass der Verkauf der heiß gemachten Schokolade – unabhängig davon, ob dieser zur außerhäusigen Lieferung oder zum Verzehr an Ort und Stelle erfolgte – mit der Zubereitung und Abgabe zum unmittelbaren Verzehr einhergehe. Somit liege eine ernährungsbezogene Dienstleistung vor, auf die der ermäßigte Steuersatz von 8 % Anwendung finde.

Die Klägerin ist hingegen der Auffassung, das Getränk unterliege insgesamt dem ermäßigten Steuersatz von 5 %. Die Ware ähnele der Lieferung von Getränken auf Milchbasis im Einzelhandel, sodass in der unterschiedlichen Bemessung des Steuersatzes eine Verletzung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer liege.

Daraufhin legte das zuständige polnische Gericht dem EuGH die Frage vor, ob Art. 98 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 1 und 12a und mit Art. 6 DVO Nr. 282/2011 sowie mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der für Lebensmittel, die aus derselben Hauptzutat bestehen und aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers zur Deckung desselben Bedarfs bestimmt sind, zwei unterschiedliche ermäßigte Mehrwertsteuersätze gelten, je nachdem, ob sie im Einzelhandel verkauft werden oder ob sie auf Bestellung eines Kunden zum sofortigen Verzehr zubereitet und warm abgegeben werden.

Der EuGH entschied, dass in solchen Fällen zwei unterschiedliche ermäßigte Mehrwertsteuersätze gelten können. Der maßgebliche Steuersatz sei davon abhängig, ob sie im Einzelhandel verkauft werden oder ob sie auf Bestellung eines Kunden zum sofortigen Verzehr zubereitet und warm abgegeben würden. Voraussetzung sei allerdings, dass diese Lebensmittel trotz der gemeinsamen Hauptzutat keine ähnlichen Eigenschaften haben oder die zwischen ihnen – einschließlich der mit der Lieferung einhergehenden unterstützenden Dienstleistungen – bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers erheblich beeinflussen.

Hinweis: Wegen der Art und Weise der heiß gemachten Schokolade im Urteilsfall und vergleichbarer verzehrfertiger Schokoladengetränke im Einzelhandel begründet das nationale Gericht den Unterschied der Steuersätze mit der unterschiedlichen Darbietung der Leistungen. Während die heiß gemachte Schokolade auf Bestellung für den Kunden zubereitet und unmittelbar verzehrt wird, geschieht dies bei vergleichbaren verzehrfertigen Getränken im Einzelhandel gerade nicht. Umsatzsteuerlich ergibt sich hieraus eine Differenzierung hinsichtlich der Annahme einer Dienstleistung oder

eben eine Lieferung mit den entsprechenden Folgen hinsichtlich des Steuersatzes.

Unionsrechtlich ist die Unterscheidung zulässig, da Anhang III zur MwStSystRL den entsprechenden Raum gibt. Das nationale Gericht hat nun zu überprüfen, ob der Grundsatz der steuerlichen Neutralität bei der Unterscheidung hinreichend berücksichtigt wird. Dafür ist insb. zu prüfen, ob die Getränke aus der Sichtweise des Durchschnittsverbrauchers untereinander austauschbar oder vergleichbar sind.

Die Getränke könnten sich schon allein deswegen ähneln, weil sie aus derselben Hauptzutat (Milch) bestehen und eine ähnliche Konsistenz und äußeres Erscheinungsbild aufweisen. Eine Unterscheidung kann sich in Bezug auf Geschmack, Konsistenz und Geruch jedoch dadurch ergeben, dass das Produkt der Klägerin heiß angeboten wird und sich damit auf die vorbenannten Eigenschaften erheblich auswirken kann. Darüber hinaus hat das vorliegende Gericht aber festgestellt, dass der gleiche Bedarf mit einem gesüßten nichtalkoholischen Getränk gedeckt werden kann.

Zuletzt muss das anrufende Gericht untersuchen, ob die Unterschiede in den fraglichen Produkten die Kaufentscheidung der Endverbraucher für das jeweilige Produkt beeinflussen.⁹⁾ Der EuGH deutet zumindest an, dass er in der jeweiligen Bedürfnisbefriedigung eine relevante Differenz sieht, die letztlich die Entscheidung des Endverbraucher beeinflusst.

Zusammengefasst wird das vorliegende Gericht erstens zu prüfen haben,

- ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Milchgetränke ähnliche Eigenschaften haben,
- zweitens, ob sie beim Verbraucher denselben Bedürfnissen dienen, und
- drittens, ob die Unterschiede zwischen diesen Milchgetränken einen bestimmenden Einfluss auf die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, eines dieser Getränke zu kaufen, haben.

Insoweit weist der EuGH darauf hin, dass bereits dann, wenn das dritte Kriterium erfüllt ist, davon ausgegangen werden kann, dass die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen nicht gleichartig sind, und es somit nicht gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstößt, auf sie unterschiedliche ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden.

Fazit: Die vorliegende Entscheidung des EuGH ist aus nationaler Perspektive im Lichte der Rechtsprechung zu den Holzhackschnitzeln zu sehen. Darin hatte der EuGH entschieden, dass es nicht auf die Eingruppierung in die KN-Tabelle (Anlage 2 zum UStG) ankommt, solange ein identischer Bedarf bedient wird (Holz zum Heizen).

7) EuGH v. 22.4.2021, C-703/19, Rz. 40, 43, MwStR 2021, 567 = HFR 2021, 732.

8) EuGH v. 22.4.2021, C-703/19, Rz. 42, MwStR 2021, 567 = HFR 2021, 732.

9) EuGH v. 9.9.2021, PhantasiaLand, C-406/20, Rz. 41, MwStR 2021, 807 = HFR 2021, 1130.

Art. 6 MwSt-DVO hilft im Streitfall nicht weiter, weil der Unionsgesetzgeber, um einen steuerbaren Umsatz als „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“ einzustufen, weder den Lebensmitteln selbst noch der Art der Zubereitung von Speisen oder ihrer Lieferung entscheidende Bedeutung beimessen wollte, sondern der Bereitstellung von unterstützenden Dienstleistungen, die mit der Abgabe von zubereiteten Speisen einhergehen, wobei diese Dienstleistungen ausreichend sein müssen, um den sofortigen Verzehr dieser Speisen zu gewährleisten, sowie im Verhältnis zu deren Abgabe überwiegen müssen.¹⁰⁾ Um solche Dienstleistungen ging es im Streitfall gerade nicht, sondern um das Erhitzen des Getränks, das vom EuGH als „Nebendienstleistung“ bezeichnet wird.

Fest steht, dass im Ergebnis der Bedarf nach einem schokoladigen Milchgetränk gedeckt wird, es jedoch offensichtlich auch auf die Möglichkeit des Verzehrs anzukommen scheint. Daher ist bei einer Übertragung der Rechtsprechung im Detail zu prüfen, ob tatsächlich der identische Bedarf des steuersatzermäßigten Guts bedient wird.

Literatur: *Glockner*, Keine selektive Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf aus Sicht des Verbrauchers austauschbare Waren, UVR 2022, 283; *Neeser*, Austauschbar oder vergleichbar? – Die fragwürdige Entscheidung des BFH zu Holzhackschnitzeln und deren dramatische Auswirkungen, UVR 2022, 274; *Widmann*, Haupt- und Nebenleistungen – ein immer aktuelles Umsatzsteuerthema Zum derzeitigen Streitstand, UR 2022, 7. [lj], [ms]

Kostenlose Beigaben bei (Zeitschriften-) Abonnements

EuGH v. 5.10.2023, Deco Proteste – Editores, C- 505/22, HFR 2023, 1121 = DStR 2023, 2279.

MwStSystRL Art. 2 Abs. 1, Art. 16 Abs. 1; UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1b.

Im Mehrwertsteuerrecht ist grundsätzlich jeder Umsatz als eigene und selbständige Leistung zu betrachten. Wenn ein Umsatz jedoch mehrere Elemente umfasst, stellt sich die Frage, ob es sich um eine einheitliche Leistung handelt oder um mehrere eigene, getrennt zu beurteilende Leistungen. In Abweichung dieser Regel darf zum einen ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden.¹¹⁾ Zum anderen stellt ein wirtschaftlicher Vorgang dann eine einheitliche Leistung dar, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen.

Auch in dem portugiesischen Verfahren ging es um die Problematik von Haupt- und Nebenleistungen und deren unterschiedliche Besteuerung. Die Klägerin Deco Proteste, ein in Portugal ansässiges Unternehmen, vertrieb u.a. Zeitschriften zum Thema Verbraucherschutz ausschließlich i.R.e. Abonnements. Zur Neukundengewinnung wurde neuen Abonnenten eine Abo-Prämie

in Form eines Tablets oder Smartphones beigegeben. Obwohl keine Mindestbezugsdauer für die Zeitschrift festgelegt war, konnten die Abonnenten nach Zahlung der ersten Monatsrate selbst im Fall der Kündigung des Abonnements die Abo-Prämie behalten. Die von der Klägerin ausgestellten Rechnungen wiesen ausschließlich den ermäßigten Steuersatz aus ohne Hinweis auf die Abo-Prämie.

Die portugiesische Steuerbehörde war hingegen der Ansicht, dass es sich bei den Abo-Prämien um Geschenke und damit um unentgeltliche Wertabgaben gehandelt habe. Sie unterwarf daher die Lieferung dieser Geschenke unter Heranziehung des Einkaufspreises und des Regelsteuersatzes der Mehrwertsteuer.

Das oberste portugiesische Gericht legte daraufhin dem EuGH u.a. die Frage vor, ob der Erhalt eines Geschenkes beim Abschluss eines Zeitschriftenabonnements eine unentgeltliche Zuwendung darstellt, ein integraler Bestandteil eines einzigen entgeltlichen Umsatzes „Abonnement“ ist oder ob es sich um eine eigene entgeltliche Lieferung neben dem Abonnement handelt.

Der EuGH entschied, dass die Gewährung einer Abo-Prämie als Gegenleistung für den Abschluss eines Zeitschriftenabonnements eine Nebenleistung zu der in der Lieferung von Zeitschriften bestehenden Hauptleistung darstellt, die unter den Begriff „Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt“ im Sinne dieser Bestimmungen fällt und nicht als unentgeltliche Zuwendung von Gegenständen anzusehen ist.

Hinweis: Der EuGH nimmt die umsatzsteuerrechtliche Prüfung der vorgelegten Frage recht schnell und kurz vor. So prüft er nach den o.g. Grundsätzen, ob die Abo-Prämien eine Nebenleistung zum Abonnement als Hauptleistung darstellen können.

Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH¹²⁾ ist in diesem Zusammenhang für das Vorliegen einer Nebenleistung das Kriterium zu berücksichtigen, dass aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers kein eigenständiger Zweck der Leistung vorliegt. So ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Ein Indiz hierfür ist der Wert der beiden Leistungselemente, wobei sich der eine im Verhältnis zum anderen als gering oder gar marginal herausstellt (vgl. auch Abschn. 3.10 Abs. 5 UStAE).

Anschließend hieran stellt der EuGH fest, dass die Gewährung von Abo-Prämien für den Abschluss

10) Vgl. EuGH v. 22.4.2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, Rz. 58, HFR 2021, 732.

11) Nach dem Urteil des EuGH v. 4.3.2021, Frenetikexito, C-581/19, HFR 2021, 525, ist davon auszugehen, dass eine einheitliche Leistung dann vorliegt, wenn mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

12) EuGH v. 4.3.2021, Frenetikexito, C-581/19, HFR 2021, 525.

eines neuen Abonnements integraler Bestandteil der Geschäftsstrategie der Klägerin war, da Abonnements erheblich häufiger abgeschlossen wurden, wenn sie mit Abo-Prämien verbunden waren. Es bestand somit nach Ansicht des EuGH ein klarer Zusammenhang zwischen der Gewährung eines Geschenks und dem Abonnement für die Zeitschriften:

Der EuGH sieht in der Verbindung der beiden Leistungselemente aber keine komplexe Leistung anderer Art,¹³⁾ da die Elemente nicht untrennbar miteinander verbunden waren: Die Verlängerung eines Abonnements führte nicht zur Gewährung einer neuen Prämie und die Klägerin führte auch Werbekampagnen durch, ohne Abo-Prämien anzubieten.

Der EuGH sieht jedoch Anhaltspunkte dafür, dass eine mit einer Nebenleistung verbundene Hauptleistung vorliegt. Die Gewährung einer Abo-Prämie stelle nämlich einen Anreiz für das Abonnement dar und diene nur dem Zweck, die Zahl der Abonnenten zu erhöhen und damit die Gewinne zu steigern. Die Gewährung einer solchen Prämie hat daher auch aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers, der mindestens eine Monatsrate für ein Abonnement bezahlt, um die Prämie zu erhalten, keinen eigenständigen Zweck.

Außerdem wiesen die Klägerin und auch die EU-Kommission nach Ansicht des EuGH „zu Recht“ darauf hin, dass es die Abo-Prämie den neuen Abonnenten ermöglicht habe, die Hauptdienstleistung des Dienstleisters – die Lektüre der Zeitschriften – unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, da mit Hilfe eines Tablets oder eines Smartphones z.B. der Zugriff auf eine digitale Fassung dieser Zeitschriften möglich sei.

Fazit: Die Finanzverwaltung stellt in Abschn. 3.3 Abs. 20 UStAE recht undifferenziert dar, dass die Gewährung von Sachprämien von Zeitungs- und Zeitschriftenverlagen an die Neuabonnenten einer Zeitschrift, die ein längerfristiges Abonnement abgeschlossen haben, regelmäßig entgeltliche Lieferungen bzw. einheitliche entgeltliche Leistungen darstellt. Sowohl die Einschränkung „regelmäßig“ als auch die offene Formulierung, ob es sich um einheitliche Lieferungen oder nicht handelt, lassen hier bisher für die Praxis viele Fragen offen.

Auch der BFH hat sich in der Vergangenheit bereits mit der Frage befasst.¹⁴⁾ Nach seiner Auffassung ist in entsprechenden Fällen eine Einzelfallprüfung vorzunehmen; wenn die Zeitschriftenlieferung den charakterbestimmenden Schwerpunkt der Leistung bildet, ist insgesamt der ermäßigte Steuersatz anwendbar.

Anderer Ansicht war jüngst das FG Hamburg.¹⁵⁾ Dieses sah die Gewährung von Sachprämien nicht als Nebenleistung an, da diese seiner Ansicht nach einen eigenen Zweck verfolge und nicht nur das Mittel darstelle, um die Lieferung von Zeitschriften in einem Abonnement unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Das EuGH-Urteil wird in die Problematik wieder reichlich „Wind“ hineinbringen und die rechtliche Beurteilung gehörig durcheinanderwürfeln, denn es ist zu erwarten, dass sich betroffene Unternehmer

(u.a. Verlage, Zeitschriftenvertriebe) auf die für sie günstige Rechtsprechung des EuGH berufen werden, um den vollen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Prämien bei gleichzeitiger ermäßigter Besteuerung als Nebenleistung in Anspruch zu nehmen.

Vorsicht ist jedoch bei einer zu weiten Auslegung der Urteilsgrundsätze des EuGH geboten: Ob zum Beispiel auch die Zugabe eines Fernsehers zu einem Zeitschriftenabonnement als Nebenleistung angesehen werden könnte, ist zumindest vor dem Hintergrund (er ermöglicht die optimale Inanspruchnahme der Hauptleistung „Abonnement“) fraglich.

Literatur: *Barche*, Sachprämien bei Abschluss eines Zeitschriftenabonnements, EFG 2022, 890, 896; *Grebe*, Sachprämien bei Abschluss v. Zeitschriftenabonnements, UStB 2022, 285, 287; *Hammerl/Brohl*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Kundenbindungsprogrammen, NWB 2022, 1360, 1370; *Prätzler*, Sachprämien bei Abschluss eines Zeitschriftenabonnements, jurisPR-SteuerR 26/2022 Anm. 5; *Weimann*, Lieferung von Sachprämien als Gegenleistung für die Anwerbung neuer Kunden, AStW 2020, 812. [lj], [ms]

Verwaltung

Umsatzsteuerliche Behandlung von Erzeugerorganisationen und Betriebsfonds i.R.d. gemeinsamen Marktorganisation für Obst und Gemüse

LfSt Niedersachsen v. 24.8.2023, S 7100-St 171-2257/2023, USt-Kartei ND § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG S 7100 Karte 34.

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1.

Erzeugerorganisation und Betriebsfonds

Zunächst führt das LfSt Niedersachsen aus, was unter einer Erzeugerorganisation zu verstehen ist. Das ist eine Einrichtung i.R.d. gemeinsamen Marktorganisation für Obst und Gemüse, die als Vermarktungsgesellschaft in der Rechtsform einer Genossenschaft oder GmbH tätig wird. Sie erwirbt als Unternehmerin die gesamte Obst- und Gemüseproduktion der in ihr zusammengeschlossenen Erzeuger (Mitglieder) gegen Entgelt und veräußert diese Ware entgeltlich an Dritte. Einen ideellen Bereich gibt es regelmäßig nicht.

Eine solche nach Art. 152 der VO (EU) Nr. 1308/2013¹⁶⁾ anerkannte Einrichtung kann Betriebsfonds einrichten. Dieser wird mit finanziellen Mitteln gespeist, die i.R.e. genehmigten operationellen Programms zu verwenden sind. Operationelle Programme können sein:

- Planung der Produktion,
- die Verbesserung der Qualität der Erzeugnisse in frischer oder verarbeiteter Form,
- die Steigerung des Vermarktungswerts,

¹³⁾ Diese hätte u.U. dem Regelsteuersatz unterworfen werden können.

¹⁴⁾ BFH v. 25.4.2013, V R 2/13, BStBl II 2013, 844.

¹⁵⁾ FG Hamburg v. 19.1.2022, 6 K 16/20, EFG 2022, 890 (rkr.).

¹⁶⁾ VO (EU) Nr. 1308/2013, ABl.EU 2013 Nr. L 347, 671.

- die Förderung des Absatzes der Erzeugnisse, in frischer oder verarbeiteter Form,
- Umweltmaßnahmen und Methoden der umweltfreundlichen Produktion,
- Krisenprävention und Krisenmanagement.

Für jedes genehmigte operationelle Programm wird ein eigener Betriebsfonds eingerichtet.

Umsatzsteuerliche Beurteilung im Zusammenhang mit dem Betriebsfonds

Jeder Betriebsfonds ist Zweckvermögen i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG und wird durch finanzielle Beiträge der Mitglieder und finanziellen Beihilfen der EU gespeist. Die finanziellen Beiträge der Mitglieder bemessen sich nach den tatsächlich vermarkteten Obst- und Gemüse-mengen oder dem Wert dieser Mengen. Die Beihilfe der EU bemisst sich nach den tatsächlichen finanziellen Beiträgen der Mitglieder.

Der Betriebsfonds wird für Zwecke der Umsatzsteuer als selbständige Einrichtung angesehen, ist selbst jedoch nach den Ausführungen des LfSt kein Unternehmer, weil er nur finanzielle Beiträge der Mitglieder und Beihilfen der EG vereinnahmt, so dass bei der Verteilung mangels Leistungsaustausch nicht steuerbare echte Zuschüsse vorliegen.

Verwaltet die Erzeugerorganisation den Betriebsfonds und erhält sie dafür von dem Betriebsfonds einen Kostenersatz, erbringt sie eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung an den Betriebsfonds, dem mangels Unternehmereigenschaft kein Vorsteuerabzug zusteht.

I.d.R. arbeitet die Erzeugerorganisation das operationelle Programm aus und führt es durch. Sie erhält dafür aber – im Unterschied zur Verwaltung des Betriebsfonds – kein Entgelt. Durch die Freigabe der Mittel des Betriebsfonds wird nach den Ausführungen des LfSt lediglich das operationelle Programm (z.B. Einführung von Verpackungen aus Pappe als Umweltmaßnahme) bezahlt, nicht jedoch die Ausarbeitung oder Durchführung des operationellen Programms. Die Freigabe der Mittel des Betriebsfonds an die Erzeugerorganisation ist folglich nicht steuerbar.

Soweit die Erzeugerorganisation Eingangsleistungen für das operationelle Programm bezieht, steht ihr der Vorsteuerabzug zu, weil sie die Leistungen für ihr Unternehmen bezieht. Das gilt auch für von Dritten bezogene Leistungen zur Durchführung des operationellen Programms.

Finanzielle Beiträge der Mitglieder des Betriebsfonds

Solche Beiträge werden nach Angaben des LfSt häufig durch Aufsplittung der Vermarktungsgebühr über die Erzeugerorganisation an den Betriebsfonds entrichtet. Die Erzeugerorganisation behält von dem Vermarktungserlös auch nach Einrichtung des Betriebsfonds einen unveränderten Betrag ein (z.B. 10 %) und überweist einen Teil i.H.d. Beiträge der Mitglieder an den Betriebsfonds. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung des für den Betriebsfonds bestimmten Anteils an den Vermarktungsgebühren muss dann festgestellt werden, ob die Erzeugerorganisation die Vermarktungsgebühr satzungsmäßig unverändert lässt oder durch eine Satzungsänderung rechtsverbindlich senkt.

Variante 1:

Senkt sie rechtsverbindlich die Vermarktungsgebühr (z.B. von 10 % auf 7 %) und überweist sie die freiwerdenden Mittel von 3 % als finanzielle Beiträge der Mitglieder an den Betriebsfonds, liegt bei der Erzeugerorganisation ein durchlaufender Posten vor. Unmittelbare Rechtsbeziehungen bestehen nur zwischen den Mitgliedern als Zahlungsverpflichteten und dem Betriebsfonds, der einen Anspruch auf die Beiträge hat. Die Erzeugerorganisation leitet lediglich die Beiträge der Mitglieder weiter. Sie hat dem nach § 24 UStG versteuernden Mitglied folgende Gutschrift (unter Berücksichtigung des für das jeweilige Jahr geltenden Durchschnittssatzes) zu erteilen:

geliefertes Obst	1 000,00 €
abzgl. satzungsmäßig gesenkte Vermarktungsgebühr von 7 %	70,00 €
Entgelt	930,00 €
zzgl. 9,0 % USt	83,70 €
Gutschrift	1 030,70 €
abzgl. Beitrag Betriebsfonds 3 %	30,00 €
Auszahlungsbetrag	983,70 €

Variante 2:

Lässt die Erzeugerorganisation dagegen die Vermarktungsgebühr satzungsgemäß unverändert und entrichtet sie gleichwohl Mittel i.H.d. von ihren Mitgliedern zu tragenden finanziellen Beiträge an den Betriebsfonds, liegt bei der Erzeugerorganisation kein durchlaufender Posten vor. Sie leitet keine im fremden Namen vereinnahmten Beiträge weiter, sondern entrichtet sie aus eigenen Mitteln. Sie übernimmt eine Verpflichtung ihrer Mitglieder. Umsatzsteuerrechtlich ist die Zahlung nicht steuerbar. Denn ihr steht keine Leistung der Mitglieder gegenüber. Körperschaftsteuerlich liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die Erzeugerorganisation hat dem nach § 24 UStG versteuernden Mitglied folgende Gutschrift (unter Berücksichtigung des für das jeweilige Jahr geltenden Durchschnittssatzes) zu erteilen:

geliefertes Obst	1 000,00 €
abzgl. Satzungsmaßige Vermarktungsgebühr von 10 %	100,00 €
Entgelt	900,00 €
zzgl. 9,0 % USt	81,00 €
Gutschrift/Auszahlungsbetrag	981,00 €

Maßnahmen im Interesse einzelner Mitglieder

Erhebt die Erzeugerorganisation Sonderfondsbeiträge für die dauerhafte Überlassung landwirtschaftlicher Maschinen im Interesse einzelner Mitglieder, erbringt die Erzeugerorganisation eine steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung an das jeweilige die Maschine nutzende Mitglied.¹⁷⁾

Wenn eine Erzeugerorganisation bei Vorlieferanten Gegenstände kauft, diese Gegenstände an ihr angeschlossene Mitglieder weiterliefert und von diesen eine nicht den Einkaufspreis deckende Zahlung erhält, ist der Betrag, den ein Betriebsfonds an die Erzeugerorganisation für die Lieferung dieser Gegenstände an die Erzeuger zahlt, Teil der Gegenleistung für die Lieferung an die Erzeuger und daher als Entgelt von drit-

¹⁷⁾ FG Baden-Württemberg v. 14.1.2015, 14 K 975/13 (rkr).

ter Seite anzusehen, wie das LfSt unter Bezugnahme auf eine BFH-Entscheidung¹⁸⁾ ausführt.

Hinweis: Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von sog. Marktgebühren, die eine Erzeugerorganisation beim Ankauf von Lebensmitteln von ihren Mitgliedern für die Vermarktung der Lebensmittel erhebt, enthält Abschn. 1.1 Abs. 26 Satz 1 UStAE Ausführungen. Diese Gebühren stellen nämlich kein Entgelt für eine sonstige Leistung der Erzeugerorganisation dar, sondern mindern die Bemessungsgrundlage der Lieferungen der Mitglieder an die Erzeugerorganisation, wenn die diesen Kosten zugrundeliegenden Aufwendungen im eigenen Interesse der Erzeugerorganisation liegen.¹⁹⁾

Literatur: *Schneider*, EuGH-Vorlage zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung einer teilweise durch EU-Beihilfen subventionierten Lieferung, *MwStR* 2018, 929; *Straub*, Entgeltlichkeit einer Vermarktungsleistung bei Weiterleitung des Verkaufserlöses unter Einbehalt eines Abschlags?, *EFG* 2020, 615. [jk]

Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen – Aufteilung von Sachbezugszuschüssen

FM des Landes Mecklenburg-Vorpommern v. 19.7.2023, S 7200-3/02-005, USt-Kartei MV § 10 UStG.

UStG § 12 Abs. 2 Nr. 15.

Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen unterliegen derzeit (bis 31.12.2023) mit Ausnahme der Abgabe von Getränken dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG). Auch bei der Abgabe von Mahlzeiten an Arbeitnehmer kann es sich nach den allgemeinen Grundsätzen (vgl. Abschn. 3.6 UStAE) um solche Dienstleistungen handeln. Von einer Anpassung des UStAE (z.B. Abschn. 1.8 Abs. 11 Beispiele 1 und 2, Abs. 12 Beispiel 1) wurde aufgrund des temporären Charakters der Ermäßigung bisher abgesehen (vgl. z.B. Vorbemerkung im BMF-Schreiben vom 20.12.2022)²⁰⁾.

Gemäß Abschn. 1.8 Abs. 11 UStAE ist bei der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer durch unternehmenseigene Kantinen aus Vereinfachungsgründen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dem Wert auszugehen, der dem amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV entspricht.

Hinweis: Hierzu bittet das FM des Landes Mecklenburg-Vorpommern die Auffassung zu vertreten, dass der in Abschn. 10.1 Abs. 12 UStAE festgelegte Aufteilungsmaßstab für Kombiangebote aus Speisen und Getränken auch bei einer erforderlichen Aufteilung der Bemessungsgrundlage von Sachbezugszuschüssen Anwendung finden kann.

Literatur: *Rondorf*, Ermäßigter USt-Satz in der Gastronomie verlängert und Durchschnittssatz für Pauschalwirts abgesehen, *NWB* 2022, 3086; *Schrader*, Ermäßigter Steuersatz für die Leistungen einer „Dinner-Show“ mit mehrgängigem Menü und Unterhaltung, *MwStR* 2023, 552; *Treiber*, Besteuerung von Umsätzen einer Bäckerei mit Filialen in

„Vorkassenräumen“ mit dem Regelsteuersatz – Abgrenzung Lieferung von sonstiger Leistung, *DStRE* 2022, 229; *Weber*, Berücksichtigung von Verzehrsvorrichtungen eines Dritten bei der Abgabe von Speisen, *UVR* 2022, 26. [jk]

USt-Vergünstigungen auf Grund des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere und USt-Befreiung nach § 4 Nr. 7 Satz 1 Buchst. d UStG

BMF v. 9.10.2023, III C 3 – S 7493/19/10001 :004 (2023/0938140), BStBl I 2023, 1705.

Ergänzungsabkommen zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere Art. 14 Abs. 2; UStG § 4 Nr. 7 Satz 1 Buchst. d.

In dem BMF-Schreiben wird aufgeführt, welche Hauptquartiere i.S.d. Art. 14 des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere und i.S.d. Art. 1 des Protokolls über die NATO-Hauptquartiere als solche anzusehen sind. Außerdem wird ausgeführt, dass Lieferungen (ausgenommen Lieferungen neuer Fahrzeuge i.S.d. § 1b Abs. 2 und 3 UStG) und sonstige Leistungen an die in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ansässigen zwischenstaatlichen Einrichtungen sowie deren Mitglieder unter den weiteren Voraussetzungen von § 4 Nr. 7 UStG nach § 4 Nr. 7 Satz 1 Buchst. d UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Zu diesen zwischenstaatlichen Einrichtungen gehören auch die NATO-Hauptquartiere.

Das vorliegende BMF-Schreiben ersetzt das Schreiben vom 25.1.2022²¹⁾.

Hinweis: Auf Grund von Art. 14 Abs. 2 des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere²²⁾ sind Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Hauptquartier ausführt, sowie Lieferungen und sonstige Leistungen an ein Hauptquartier unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit. Die Voraussetzungen für diese USt-Befreiungen entsprechen weitgehend den Voraussetzungen für die USt-Befreiungen nach Art. 67 NATO-ZAbk. Die Abschnitte B (Voraussetzungen für die Umsatzsteuerbefreiung), C (Einzelne Auftragsarten), E bis G (Rechnungserteilung, Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Truppe, Zollrechtliche Behandlung der Truppe, ihres zivilen Gefolges sowie der berechtigten Personen) und I (Amtshilfe) des BMF-Schreibens vom 22.12.2004²³⁾ sind daher sinngemäß anzuwenden. Somit handelt es sich bei den hier genannten USt-Befreiungen um selbständige Befreiungstatbestände außerhalb des UStG, die den Befreiungstatbeständen des UStG

18) BFH v. 22.1.2020, XI R 26/19 (XI R 5/17), BStBl II 2020, 421 = *UVR* 2020, 229.

19) Vgl. BFH v. 13.9.2022, XI R 8/20, BStBl II 2023, 728 = *UVR* 2023, 99.

20) BMF v. 20.12.2022, III C 3 – S 7015/22/10001 :001 (2022/1190542), BStBl I 2022, 1694.

21) BMF v. 25.1.2022, III C 3 – S 7493/19/10001 :002 (2022/0078672), BStBl I 2022, 163, i.d.F. des BMF v. 28.4.2023, III C 3 – S 7493/19/10001 :004 (2023/0383174), BStBl I 2023, 789.

22) Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere, BGBl. II 1969, 2009.

23) BMF v. 22.12.2004, IV A 6 – S 7492-13/04, BStBl I 2004, 1200.

vorgehen. Wichtig ist, dass diese Umsatzsteuerbefreiungen den Vorsteuerabzug des leistenden Unternehmers nicht ausschließen.

Literatur: Diemer, Steuerbefreiung nach dem Zusatzabkommen zum NATO-Truppenstatut, IWB 2017, 301. [jk]

Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a und b UStG für Laborleistungen; Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 24.8.2017 und 18.12.2019

BMF v. 10.10.2023, III C 3-S 7170/20/10002 :001 (2023/0963114).

UStG § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1, § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb und cc.

Mit dem vorliegenden Schreiben übernimmt die Verwaltung die geänderte Rechtsauffassung des BFH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen eines Facharztes, der medizinische Analysen außerhalb der Praxisräume durchführt.

Ursprünglich hatte der BFH mit Urteil vom 24.8.2017²⁴⁾ entschieden, dass medizinische Analysen, die von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor außerhalb der Praxisräume des praktischen Arztes durchgeführt werden, der sie angeordnet hat, nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei sein können, nicht aber auch nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG.

Dann hat der BFH allerdings mit Urteil vom 18.12.2019²⁵⁾ seine Auffassung revidiert, und zwar wegen eines Urteils des EuGH²⁶⁾. Danach können medizinische Analysen eines Facharztes für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik nicht nur nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, sondern auch nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG steuerfrei sein. Das Bestehen eines Vertrauensverhältnisses zwischen Behandelndem und Patient ist damit keine Voraussetzung mehr für die Steuerbefreiung einer Tätigkeit im Rahmen einer Heilbehandlung i.S.d. § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG.

Folglich wurde Abschn. 4.14.1 Abs. 1 UStAE neu gefasst. Danach ist Kriterium für die Abgrenzung der Anwendungsbereiche von § 4 Nr. 14 Buchst. a und Buchst. b UStG weniger die Art der Leistung als vielmehr der Ort ihrer Erbringung. Während sich § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG sich auf Leistungen bezieht, die in Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, die mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art erbracht werden, betrifft § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG Leistungen, die außerhalb von Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen, z.B. in Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort erbracht werden.

Somit können medizinische Analysen klinischer Chemiker und von Laborärzten sowohl nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG als auch nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb oder cc UStG steuerfrei sein, was die Verwaltung in Abschn. 4.14.5 Abs. 9 UStAE zum Ausdruck bringt.

Allerdings sind die weiteren Voraussetzungen dieser beiden Steuerbefreiungen jeweils gesondert zu prüfen.

Hinweis: Sämtliche als Heilbehandlungen zu qualifizierende Leistungen, die in Krankenhäusern erbracht werden, können somit wieder nach zwei Vorschriften mit unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen begünstigt sein.²⁷⁾ Davon profitieren insbesondere Ärzte, welche die Anerkennungsvoraussetzung des § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG nicht erfüllen.

Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 18.12.2019²⁸⁾ sind auf Umsätze in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Umsätze, die bis zum 31.12.2023 erbracht werden, wird es von der Verwaltung allerdings nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von den o.g. Ausführungen umsatzsteuerpflichtig behandelt bzw. behandelt hat, sofern die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb oder cc UStG nicht vorgelegen haben bzw. nicht vorliegen.

Dagegen sind die Grundsätze der (zwischenzeitlich überholten) Entscheidung des BFH vom 28.8.2017²⁹⁾, soweit die darin vertretene Rechtsauffassung durch das BFH-Urteil vom 18.12.2019 geändert wurde, nicht mehr anzuwenden.

Literatur: Sterzinger, Vertrauensverhältnis keine Voraussetzung für Steuerbefreiung medizinischer Analysen eines Facharztes, UStB 2020, 112. [jk]

Vordrucke im USt-Voranmeldungs- und -Vorauszahlungsverfahren für das Kalenderjahr 2024

BMF v. 1.11.2023, III C 3 – S 7344/19/10001 :005 (2023/1043220), BStBl I 2023, 1970.

UStG § 18 Abs. 1, § 24 Abs. 1; UStDV § 48 Abs. 1.

BMF hat die Vordrucke für das USt-Voranmeldungs- und -Vorauszahlungsverfahren für die Voranmeldungszeiträume ab Januar 2024 bekannt gemacht. Wie in den Vorjahren gibt es folgende Vordrucke:

- USt 1 A Umsatzsteuer-Voranmeldung 2024,
- USt 1 H Antrag auf Dauerfristverlängerung und Anmeldung der Sondervorauszahlung 2024,
- USt 1 E Anleitung zur Umsatzsteuer-Voranmeldung 2024,
- USt 5 E Anleitung zum Antrag auf Dauerfristverlängerung/zur Anmeldung der Sondervorauszahlung 2024.

Weiterhin wird ausgeführt, dass die, auf die jeweilige Bemessungsgrundlage anzuwendenden Durchschnittssätze für Land- und Forstwirte um die zum

24) BFH v. 24.8.2017, V R 25/16, HFR 2017, 1157 = UVR 2018, 161.

25) BFH v. 18.12.2019, XI R 23/19 (XI R 23/15), HFR 2020, 484 = UVR 2020, 228.

26) EuGH v. 18.9.2019, Peters, C-700/17, HFR 2019, 1019 = UVR 2019, 360.

27) Vgl. dazu Sterzinger, UStB 2020, 112.

28) BFH v. 18.12.2019, XI R 23/19 (XI R 23/15), HFR 2020, 484 = UVR 2020, 228.

29) BFH v. 24.8.2017, V R 25/16, HFR 2017, 1157 = UVR 2018, 161.

Zeitpunkt des Umsatzes aktuellen Sätze für pauschalierte Vorsteuerbeträge zu vermindern sind.

Die übrigen Änderungen in den Vordrucken gegenüber den Mustern des Vorjahres dienen der zeitlichen Anpassung oder sind redaktioneller oder drucktechnischer Art.

Hinweis: Darauf hinzuweisen ist, dass mit dem Wachstumschancengesetz, das zum Zeitpunkt der Drucklegung dieses Heftes noch nicht im BGBl. verkündet war, sondern sich noch im Vermittlungsverfahren befand, § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3 UStG geändert werden soll. Es bleibt also noch abzuwarten, ob es insoweit beim Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages³⁰⁾ bleibt, dass der Durchschnittssatz und die Vorsteuerpauschale für Landwirte ab 1.1.2024 auf 8,4 % angepasst werden.

Die USt-Voranmeldung 2024 sowie der Antrag auf Dauerfristverlängerung/die Anmeldung der Sonderzahlung 2024 sind grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung authentifiziert zu übermitteln (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG und § 48 Abs. 1 Satz 2 UStDV i.V.m. § 87a Abs. 6 Satz 1 AO).

Literatur: *Kruhl*, Durchschnittssatz für land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach § 24 UStG ab 1.1.2022 neu geregelt, *UStB* 2022, 55; *Lutter*, Zeitliche Zuordnung von Umsatzsteuervorauszahlungen als Betriebsausgaben bei der Einnahme-Überschussrechnung, *EFG* 2021, 1533; *Potjans/Joost*, Umsatzbesteuerung von Land- und Forstwirten nach der Änderung zum 1.1.2022, *NWB* 2022, 3375; *Prätzler*, BFH: Keine Durchschnittssätze (§ 24 UStG) für ausländische Landwirtschaftsbetriebe, *jurisPR-SteuerR* 45/2023 Anm. 5; *Sterzinger*, Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung bei Land- und Forstwirten, *UR* 2023, 711; *Widmann*, Regelsteuersatz bei Aufforstungsleistungen für Ersatzaufforstungsflächen, *MwStR* 2023, 479. [jk]

Vordrucke für die Umsatzsteuererklärung 2024

BMF v. 6.11.2023, III C 3 – S 7344/19/10002 :006 (2023/1043559), *BStBl I* 2023, 1985.

UStG § 18 Abs. 3, § 24 Abs. 1.

BMF hat die Vordrucke für die Abgabe der USt-Erklärung 2024 bekannt gemacht. Wie in den Vorjahren gibt es folgende Vordrucke:

- USt 2 A Umsatzsteuererklärung 2024,
- Anlage UN zur Umsatzsteuererklärung 2024,
- Anlage FV zur Umsatzsteuererklärung 2024,
- USt 2 E Anleitung zur Umsatzsteuererklärung 2024,
- USt 6 E Anleitung zur Anlage UN 2024.

Auch macht BMF – wie bei der Bekanntmachung der Vordrucke zum USt-Voranmeldungs- und -Vorauszahlungsverfahren – darauf aufmerksam, welche Durchschnittssätze für Land und Forstwirte anzuwenden sind.

Die übrigen Änderungen in den beiliegenden Vordruckmustern gegenüber den Mustern des Vorjahres dienen der zeitlichen Anpassung oder sind redaktioneller oder drucktechnischer Art.

Hinweis: Auch hinsichtlich der Abgabe der USt-Erklärung 2024 ist darauf hinzuweisen, dass zum Zeitpunkt der Drucklegung dieses Heftes noch nicht endgültig klar ist, welche Vorsteuerpauschalen für 2024 gelten (vgl. Ausführungen o.).

Die Umsatzsteuererklärung ist ebenso wie die USt-Voranmeldung grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung authentifiziert zu übermitteln (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 87a Abs. 6 Satz 1 AO).

Literatur: *Heuermann*, Vertrauensschutz und Änderungsbefugnis des Finanzamts hinsichtlich einer Jahressteuerfestsetzung von Umsatzsteuer im Zusammenhang mit Bauleistungen an einen Bauträger, *DStR* 2023, 2177. [jk]

Einzelfragen bei der Anwendung des Nullsteuersatzes für bestimmte Photovoltaikanlagen

BMF v. 30.11.2023, III C 2 – S 7220/22/10002 :013 (2023/0981392), *BStBl I* 2023, 2085.

UStG § 3 Abs. 1b, § 12 Abs. 3, § 15a Abs. 7, § 19 Abs. 1.

BMF hat Regelungen veröffentlicht, die als Ergänzung zum BMF-Schreiben vom 27.2.2023³¹⁾ anzusehen sind. Diese betreffen folgende Fälle:

Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung einer Photovoltaikanlage

Das BMF-Schreiben vom 27.2.2023³²⁾ enthält in Rz. 5 Regelungen, wie die Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung einer vor dem 1.1.2023 erworbenen Anlage zu behandeln ist. Soweit die Anlage zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, unterliegt sie nach § 3 Abs. 1b UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer. Weiterhin wird dort geregelt, dass eine Entnahme nur möglich ist, wenn zukünftig voraussichtlich mehr als 90 % des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden. Hiervon ist auszugehen, wenn der Betreiber beabsichtigt, zukünftig mehr als 90 % des mit der Anlage erzeugten Stroms für unternehmensfremde Zwecke zu verwenden. Davon ist aus Vereinfachungsgründen insbesondere auszugehen, wenn ein Teil des mit der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms z.B. in einer Batterie gespeichert wird. Ausreichend ist auch, wenn eine Rentabilitätsrechnung eine Nutzung für unternehmensfremde Zwecke von über 90 % nahelegt.

Im vorliegenden BMF-Schreiben wird dazu ausgeführt, dass eine solche Entnahme ein Wahlrecht des Unternehmers darstellt. Die Ausübung dieses Wahlrechts ist vom Unternehmer zu dokumentieren. Dies kann z.B. durch eine entsprechende Erklärung gegenüber dem Finanzamt erfolgen, wie im vorliegenden BMF-Schreiben weiter ausgeführt wird.

Außerdem kann nunmehr die im BMF-Schreiben vom 27.2.2023³³⁾ getroffene Vereinfachungsregelung für

30) BR-Drucks. 588/23.

31) BMF v. 27.2.2023, III C 2 – S 7220/22/10002 :010 (2023/0197236), *BStBl I* 2023, 351 = UVR 2023, 132.

32) BMF v. 27.2.2023, III C 2 – S 7220/22/10002 :010 (2023/0197236), *BStBl I* 2023, 351 = UVR 2023, 132.

33) BMF v. 27.2.2023, III C 2 – S 7220/22/10002 :010 (2023/0197236), *BStBl I* 2023, 351 = UVR 2023, 132.

einen Nachweis der Verwendung des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke auch

- durch die nicht nur gelegentliche Ladung des Stroms in ein E-Fahrzeug, das nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist, oder
- den Betrieb einer Wärmepumpe, die nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist,

erfüllt werden.

Weiterhin wird in Rz. 4 des aktuellen BMF-Schreibens ausgeführt, dass die Entnahme einer Photovoltaikanlage grundsätzlich nur zum aktuellen Zeitpunkt (nicht rückwirkend) erfolgen kann.

Hinweis: Im Hinblick auf bislang ungeklärte Rechtsfragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen lässt es die Verwaltung aber zu, dass eine bis zum 11.1.2024 gegenüber dem Finanzamt erklärte Entnahme bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG ausnahmsweise auch rückwirkend zum 1.1.2023 erfolgen kann.

Vorsteuerabzug bei entnommenen Photovoltaikanlagen

Ist eine Photovoltaikanlage entnommen oder wurde sie nicht dem Unternehmen zugeordnet, gibt es grundsätzlich keinen Vorsteuerabzug.

In Abschn. 15.2c Abs. 3 Satz 2 UStAE ist allerdings geregelt, dass in Fällen, in denen ein nicht zum Unternehmen gehörender Gegenstand gelegentlich dem Unternehmen überlassen wird, die im Zusammenhang mit dem Betrieb des Gegenstands anfallenden Vorsteuern (z.B. Vorsteuerbeträge aus Betrieb und Wartung eines nicht dem Unternehmen zugeordneten Kraftfahrzeugs) im Verhältnis der unternehmerischen zur unternehmensfremden Nutzung abgezogen werden können. Diese Regelung gilt auch für die entnommene Photovoltaikanlagen, wie in Rz. 5 des vorliegenden BMF-Schreibens ausgeführt wird. Werden also Lieferungen oder sonstigen Leistungen für eine entnommene Photovoltaikanlage bezogen, ist ein Vorsteuerabzug in Höhe der unternehmerischen Nutzung und unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG möglich.

Anwendung des Nullsteuersatzes bei gleichzeitiger Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers

Abschn. 15.c Abs. 1 UStAE regelt, dass eine Leistung, die ausschließlich für unternehmerische Tätigkeiten bezogen, vollständig dem Unternehmen zuzuordnen ist (Zuordnungsgebot). Bei einer Leistung, die ausschließlich für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen wird, ist eine Zuordnung zum Unternehmen hingegen ausgeschlossen (Zuordnungsverbot). Erreicht der Umfang der unternehmerischen Verwendung eines einheitlichen Gegenstands nicht mindestens 10 % (unternehmerische Mindestnutzung), greift das Zuordnungsverbot nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG.

Gegenstand dieser Zuordnungsregeln ist das jeweilige Zuordnungsobjekt. Deshalb wird im aktuellen BMF-Schreiben ausgeführt, dass bei gleichzeitiger Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers in einem einheitlichen (Werk-)Vertrag

eine Sachgesamtheit i.S.v. Abschn. 3.1 Abs. 1 UStAE vorliegt, die dann das Zuordnungsobjekt i.S.v. Abschn. 15.2c UStAE darstellt. Diese Regelung wurde in Abschn. 3.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE übernommen.

Folglich ist für die Gesamtanlage der Nullsteuersatz anzuwenden, sofern auch die übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG erfüllt sind, wie in Rz. 6 des vorliegenden BMF-Schreibens ausgeführt wird.

Besteuerung der Einspeisevergütung bei vor dem 1.1.2023 angeschafften und danach wieder entnommenen Photovoltaikanlagen

Bei vor dem 1.1.2023 angeschafften Photovoltaikanlagen haben viele Unternehmer nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, um den Vorsteuerabzug für die Anschaffung der Anlage zu erreichen. Diese Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre (§ 19 Abs. 2 Satz 2 UStG), wie im vorliegenden BMF-Schreiben unter Rz. 7 ausgeführt wird. Das hat aber Konsequenzen, wenn der Unternehmer die Photovoltaikanlage aus dem Unternehmen entnommen hat. Ein vorzeitiger Wechsel in die Kleinunternehmerregelung ist dann nicht möglich, so dass die Einspeisevergütung auch weiterhin der Umsatzsteuer unterliegt (vgl. Rz. 7 des aktuellen BMF-Schreibens).

Vorsteuerberichtigung beim Übergang zur Kleinunternehmerbesteuerung

Nach § 15a Abs. 7 UStG ist eine Änderung der Verhältnisse auch beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG oder umgekehrt gegeben, was innerhalb des 5-jährigen Vorsteuerberichtigungszeitraums zu einer Vorsteuerberichtigung führen kann (§ 15a Abs. 7 UStG).

In diesem Zusammenhang weist die Verwaltung in Rz. 8 des aktuellen BMF-Schreibens darauf hin, dass ein etwaiger Wechsel in die Kleinunternehmerregelung nur dann eine Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 7 UStG gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug darstellt, wenn sich die Photovoltaikanlage noch im Unternehmen befindet. Eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 7 UStG liegt aber bereits dann nicht mehr vor, wenn die Entnahme der Anlage nur eine juristische Sekunde vor dem Wechsel in die Kleinunternehmerschaft erfolgt.

Nebenleistungen bei der Anschaffung einer Photovoltaikanlage

Abschn. 12.18 Abs. 1 Satz 4 UStAE enthält eine (nicht abschließende) Aufzählung von Nebenleistungen, die das Schicksal der Hauptleistung teilen, also auch unter den Nullsteuersatz fallen. Aufgeführt sind die Übernahme der Anmeldung in das MaStR, die Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Anlage, die Montage der Solarmodule, die Kabelinstallationen, die Lieferung und der Anschluss des Wechselrichters oder des Zweirichtungszählers, die Lieferung von Schrauben und Stromkabeln, die Herstellung des AC-Anschlusses oder die Bereitstellung von Gerüsten.

Neu ist, dass nunmehr auch die Lieferung von Befestigungsmaterial, die Erneuerung oder Ertüchtigung der Unterkonstruktion einer Photovoltaikanlage (z.B. durch eine Verbreiterung oder Aufdopplung von Spar-

ren) oder auch die Lieferung eines Taubenschutzes in der Aufzählung enthalten sind.

Bei der schon bisher aufgeführten Erneuerung eines Zählerschranks gab es bisher die Einschränkung, dass diese vom Netzbetreiber verlangt werden muss bzw. auf Grund technischer Normen für den Betrieb der Photovoltaikanlage erforderlich sein muss. Diese Einschränkung ist entfallen. Neben der Erneuerung ist nunmehr auch die Ertüchtigung des Zählerschranks als Nebenleistung genannt.

Weiterhin wurde ein neuer Satz 5 in Abschn. 18.12 Abs. 1 UStAE eingefügt. Dieser enthält Leistungen, die die Verwaltung nicht als Nebenleistungen der Lieferung der Photovoltaikanlage ansehen will, so u.a. die zwingend vorgeschriebenen Maßnahmen (z.B. Demontage und Neumontage von Platten) bei einem Aufbringen der Photovoltaikanlage auf Dächern mit asbesthaltigen Deckwerkstoffen oder auch die Anpassung einer Blitzschutzanlage. Diese Leistungen sind also der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen.

Lieferung von Photovoltaikanlagen durch Bauträger

In Abschn. 12.18 Abs. 1 Satz 6 und 7 UStAE war bisher geregelt, dass grundsätzlich auch die Lieferungen von sog. Aufdachphotovoltaikanlagen durch Bauträger dem Nullsteuersatz unterliegen und dass dies auch gilt, wenn der Bauträger neben der Aufdachphotovoltaikanlage auch das Gebäude liefert, da die Lieferung der Aufdachphotovoltaikanlage hierzu eine eigenständige Leistung und keine unselbstständige Nebenleistung darstellt. Diese Regelung wurde insoweit geändert, dass nunmehr nur noch von Photovoltaikanlagen die Rede ist, also auch von dachintegrierten Anlagen. Diese zählen also auch als eingeständige Leistungen, die dem Nullsteuersatz unterliegen.

Begünstigung von Solar-Carports oder Solar-Terrassenüberdachungen

Nach Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 1 UStAE unterliegen netzgebundene und nicht netzgebundene stationäre Anlagen (sog. Inselanlagen) dem Nullsteuersatz. Aus Vereinfachungsgründen ist schon bisher nach Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 2 UStAE davon auszugehen, dass Solarmodule mit einer Leistung von 300 Watt und mehr für netzgekoppelte Anlagen oder stationäre Inselanlagen eingesetzt werden. Stationäre Solarmodule, die neben der Stromerzeugung weitere unbedeutende Nebenzwecke erfüllen, sind ebenfalls begünstigt (z.B. Solartische, vgl. Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 5 UStAE), ebenso wie Hybridmodule, die sowohl Strom als auch Wärme produzieren (Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 6 UStAE).

Etwas anderes gilt allerdings bei sog. Solar-Carports oder Solar-Terrassenüberdachungen; bei diesen ist nach dem neuen Satz 7 in Abschn. 12.18 Abs. 7 UStAE nicht mehr von einem nur unbedeutenden Nebenzweck wie bei Solartischen auszugehen. In diesen Fällen stellt allerdings die Photovoltaikanlage ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar; bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG unterliegen daher die Solarpaneele (mit Halterung), die wesentlichen Komponenten sowie die hierfür erforderlichen Nebenleistungen zur Lieferung der Photovoltaikanlage nach den allgemeinen Grundsätzen dem Nullsteuersatz; nicht hingegen die primäre Unterkon-

struktion, die den Zweck der Terrassenüberdachung oder des Carports selbst erfüllt (jetzt Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 8 UStAE).

Begünstigung von Batterien und Speichern

Nach Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 9 UStAE (bisher Satz 7) unterliegen Batterien und Speicher dem Nullsteuersatz, wenn diese im konkreten Anwendungsfall dazu bestimmt sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen im Sinne des Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 1 bis 6 UStAE zu speichern. Neu ist eine Vereinfachungsregelung nach Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 10 UStAE: Danach ist davon auszugehen, dass Speicher mit einer nutzbaren Kapazität von mindestens 5 kWh dazu bestimmt sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen i.S.d. Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 1 bis 6 UStAE zu speichern.

Begünstigung von Energiespeichersystemen im Zusammenhang mit der Erzeugung von Wasserstoff

Die neuen Sätze 11 und 12 von Abschn. 12.18 Abs. 7 UStAE enthalten nunmehr eine Regelung für Anlagen, die überschüssigen Strom vollständig oder teilweise chemisch in Wasserstoff speichern. Danach unterliegt die Lieferung sowie die Installation eines Energiespeichersystems, das den mit einer Photovoltaikanlage i.S.d. § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erzeugten überschüssigen Strom vollständig oder teilweise chemisch in Wasserstoff speichert, dem Nullsteuersatz, wenn keine anderweitige Verwendung des Wasserstoffs außer der Rückumwandlung der im Wasserstoff gespeicherten chemischen Energie in elektrischen Strom zum Verbrauch möglich ist. Dabei sei das im Rückumwandlungsprozess zwangsläufige Entstehen von nutzbarer Wärme hierbei unerheblich, so die Verwaltung.

Hinweis: Aus Gründen des Vertrauensschutzes wird es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers – von der Verwaltung nicht beanstandet, wenn sich der leistende Unternehmer für bis zum 1.1.2024 ausgeführte Lieferungen von Wasserstoffspeichern mit ausschließlicher Bestimmung zur Stromerzeugung durch Rückumwandlung des Wasserstoffs in Strom auf die Anwendung des Regelsteuersatzes beruft.

Wasserstoffspeicher mit nicht ausschließlicher Bestimmung zur Stromerzeugung

Keine wesentlichen Komponenten ist nach Abschn. 12.18 Abs. 9 Satz 1 UStAE Zubehör, wie z.B. Schrauben, Nägel und Kabel, auch wenn diese für die Installation der Anlage notwendig sind. Ebenso wenig gehören nach Abschn. 12.18 Abs. 9 Satz 2 UStAE Stromverbraucher für den neu erzeugten Strom zu den wesentlichen Komponenten einer Photovoltaikanlage. Als Beispiele wurden da schon bisher genannt: Ladeinfrastruktur, Wärmepumpe oder Wasserstoffspeicher. Hier gibt es aber nunmehr in dem neu gefassten Satz 2 eine Einschränkung: nur Wasserstoffspeicher mit nicht ausschließlicher Bestimmung zur Stromerzeugung durch Rückumwandlung des Wasserstoffs in Strom sind ausgeschlossen.

Begünstigung der isolierten Erweiterung bzw. Erneuerung eines Zählerschranks

Abschn. 12.18 Abs. 8 UStAE regelt, welche wesentlichen Komponenten einer Anlage dem Nullsteuersatz

unterliegen. Nach dem neuen Satz 5 des Abschn. 12.18 Abs. 8 UStAE unterliegt auch die isolierte Erweiterung bzw. Erneuerung eines Zählerschranks im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage, die die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt, dem Nullsteuersatz.

In diesem Zusammenhang wurden auch zwei Beispiele in Abschn. 12.18 Abs. 10 (Beispiel 1 und 2) angepasst.

Hinweis: Hinsichtlich der isolierten Erweiterung bzw. Erneuerung eines Zählerschranks im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage, die die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt, wird es von der Verwaltung für vor dem 1.1.2024 ausgeführte Leistungen nicht beanstandet, wenn die Beteiligten übereinstimmend, d.h. auch hinsichtlich eines Vorsteuerabzugs beim Anlagenbetreiber, Abschn. 12.18 Abs. 10 Beispiel 1 UStAE in der bis zum 29.11.2023 geltenden Fassung anwenden, d.h. die im Beispiel dargestellte Erweiterung des Zählerschranks dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 % unterwerfen.

Angabe der MaStR-Nummer statt der Steuernummer in einer Kleinbetragsrechnung

An sich ist bei Kleinunternehmern die Angabe der Steuernummer oder der USt-IdNr. in Ausgangsrechnungen erforderlich (vgl. Abschn. 14.5 Abs. 8 Satz 1 UStAE), es sei denn, es handelt sich um eine Kleinbetragsrechnung. Nach dem neuen Satz 2 in Abschn. 14.5 Abs. 8 UStAE lässt es die Verwaltung aber nunmehr zu, dass in Fällen, in denen sich das Unternehmen ausschließlich auf den Betrieb einer Photovoltaikanlage i.S.d. § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG sowie ggf. auf eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung nach § 4 Nr. 12 UStG beschränkt³⁴⁾ und die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG angewandt wird, in einer Rechnung über die Stromlieferung im Zusammenhang mit der Photovoltaikanlage statt einer dem Betreiber der Photovoltaikanlage für Umsatzsteuerzwecke erteilten Steuernummer die ihm erteilte MaStR-Nummer verwendet.

Literatur: *Becker*, Anwendungsschreiben des BMF zur Steuersatzermäßigung für Photovoltaikanlagen, MwStR 2023, 290; *Binger/El*, Nullsteuersatz bei Photovoltaikanlagen auf Krankenhäusern und anderen Gesundheitseinrichtungen, KH 2023, 536; *Dorn/Beyer*, Entwurf eines BMF-Schreibens zum „Nullsteuersatz“ für die Lieferung von Photovoltaikanlagen veröffentlicht, DB 2023, 416; *Dorn/Beyer/Wenke*, Endgültiges BMF-Schreiben zum „Nullsteuersatz“ für die Lieferung von Photovoltaikanlagen: Änderungen und Klarstellungen vorgenommen, DB 2023, 677; *Fietz/Mayer*, Zweifelsfragen zur steuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen aufgrund der Änderungen im Zuge des JStG 2022, NWB 2023, 706; *Haisch/Rippert/Kasproski*, Jahressteuergesetz 2022, BB 2023, 791; *Hörster*, JStG 2022: Änderungen des UStG und der UStDV, NWB 2023, 528; *Huschens*, Die wichtigsten Änderungen in der Umsatzsteuer durch das JStG 2022 und Folgen daraus, UVR 2023, 76; *Lindtner/Urban*, Besteuerung von Photovoltaikanlagen nach dem JStG 2022: The New Easy?, NWB 2023, 344; *Mateev*, Umsatzsteuer von null bei Photovoltaikanlagen: Die einzelnen Voraussetzungen vor dem Hintergrund des BMF-Schrei-

bens v. 27.2.2023, DStR 2023, 975; *Scherf*, Umsatzsteuerrechtliche Energiefragen der Land- und Forstwirtschaft (Teil 1), AgrB 2023, 204; *Schmidt*, JStG 2022: Steuerliche Erleichterungen beim Betrieb von Photovoltaikanlagen auch für die WEG und KapGes?, NWB 2023, 965; *Schulze zur Wiesche*, Photovoltaikanlagen im Steuerrecht, StBp 2023, 59; *Valbuena/Rennar*, Entnahme zum Nullsteuersatz zur Gleichstellung von Photovoltaik-Alt- & Neuanlagen, UR 2023, 473; *Widmann*, Jahressteuergesetz 2022: Änderungen bei der Umsatzsteuer, MwStR 2023, 3. [jk]

Grunderwerbsteuer

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

Rechtsprechung

Grunderwerbsteuer auf Grundstücksgeschäfte zwischen verbundenen Unternehmen – Keine teleologische Reduktion der Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG bei freiwilliger Anteilsveräußerung vor Ablauf der Fünf-Jahres-Frist

FG Rheinland-Pfalz v. 7.9.2023, 4 K 1727/22, StED 2023, 700.

GrEStG § 6a.

Im Urteilsfall war die Klägerin (K-GmbH) eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der X-Beteiligungsgesellschaft mbH. Im Rechtsstreit ging es darum, ob für eine unmittelbare bzw. mittelbare Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile an grundbesitzhaltenden Gesellschaften in der Hand der Klägerin am 3.12.2013 zu Recht Grunderwerbsteuer erhoben werden konnte, weil die Alleingesellschafterin (X-Beteiligungsgesellschaft mbH) der Klägerin ihre Anteile an der Klägerin innerhalb von weniger als fünf Jahren nach dem 3.12.2013 an einen konzernfremden Dritten veräußert hatte, oder ob eine teleologische Reduktion von § 6a Satz 4 GrEStG in der Weise vorzunehmen ist, dass nach § 6a Satz 1, Satz 3 GrEStG von einer Besteuerung abzusehen ist.

Verkürzt dargestellt ging es folgendes: Die X-Beteiligungs-GmbH als alleinige Gesellschafterin der Klägerin beschloss **2013** eine Kapitalerhöhung und die Ausgabe eines neuen Geschäftsanteils an der Klägerin i.H.v. 1 000 000 Euro. Diesen neuen Geschäftsanteil an der Klägerin übernahm die X-Beteiligungs-GmbH selbst und erbrachte hierfür eine Sacheinlage, indem sie unter anderem den von ihr bis dato unmittelbar gehaltenen 5,1 %-Anteil an der X-GmbH (mit erheblichem Grundbesitz) an die Klägerin übertrug. Die **Klägerin** hielt damit **nach der Einbringung unmittelbar erstmals 100 %** an der grundbesitzenden **X-GmbH** und **mittelbar** – nämlich vermittelt über die 100 %-Beteiligung an der X-GmbH – erstmals auch **100 %** an der ebenfalls **grundbesitzenden X-Grund und Boden GmbH**. Für die an sich steuerbare Anteilsvereinigung

³⁴⁾ Vgl. BMF v. 12.6.2023, IV A 3 – S 0301/19/10007 :012 (2023/0554119), BStBl I 2023, 990.

(durch die Einbringung) wurde gem. § 6a GrEStG zunächst keine Grunderwerbsteuer erhoben. Im Dezember 2017 erwarb eine konzernfremde J-GmbH 100 % der **Anteile** an der Klägerin. Als Folge hieraus war die J-GmbH erstmals zu 100 % an der Klägerin – und erstmals mittelbar zu 100 % an der X-GmbH sowie an der X-Grund und Boden GmbH (jeweils mit erheblichem Grundbesitz in Deutschland) – beteiligt. Durch die Anteilsvereinigung in 2017 entstand unstreitig GrESt; **streitig** war hier aber die **GrESt** für den **Vorgang** in 2013.

Das **FG entschied**: Die Grunderwerbsteuer für die 2013 vereinbarte **Einbringung** des 5,1 %-Anteils an der X-GmbH in die Klägerin von ca. 3,2 Mio. € (5 % von einem geschätztem Grundstückswert von ca. 64 000 000 €) sei **zurecht festgesetzt** worden. Dadurch seien unmittelbar mindestens 95 % der Anteile an der X-GmbH und mittelbar mindestens 95 % der Anteile an der X-Grund und Boden in der Hand der Klägerin vereinigt und damit den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht worden. Die Steuerbegünstigung des § 6a Satz 1 GrEStG komme nicht in Betracht, weil die Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG verletzt worden sei. Indem die X-Beteiligungs-GmbH die Anteile an der Klägerin 2017 veräußert hatte, habe sie ihre Beteiligung an der Klägerin innerhalb der fünfjährigen – bis zum 2.12.2018 dauernden – Nachbehaltensfrist unter den Wert der Mindestbeteiligung von 95 % verringert. Nach dem Wortlaut des § 6a Satz 4 GrEStG sei eine Begünstigung der Klägerin für eine Grunderwerbsteuerbare Einbringung im Dezember 2013 damit ausgeschlossen. Eine **teleologische Reduktion** des § 6a Satz 4 GrEStG³⁵⁾ sei **nicht vorzunehmen**. Der Gesetzgeber habe die Begünstigung bewusst auf Rechtsvorgänge innerhalb eines zeitlich gefestigten Konzernverbands beschränken wollen. Auch **lehnte** das **FG** eine **Auslegung oder sogar teleologische Reduktion** des § 6a Satz 4 GrEStG dahingehend ab, dass die **Vorschrift** auf (Fälle wie) den Streitfall **nicht anzuwenden** sei, **weil das die Nachbehaltensfrist verletzende Ereignis selbst einen Grunderwerbsteuerbaren Vorgang darstelle und daher kein Missbrauchspotential** bestehe.

Hinweis: Der Streitfall zeigt wieder einmal deutlich, dass bei geplanten Anteilsvereinigungen (oder auch Gesellschafterwechseln) die Grunderwerbsteuerlichen Auswirkungen sorgfältig geprüft werden müssen! Im Streitfall hätte allein das Abwarten des Ablaufs der Nachbehaltensfrist zur Einsparung von erheblicher GrESt geführt. Die Versuche, nachträglich im Klageweg die GrESt zu verhindern, sind oft nicht oder erst nach aufwendigen und langwierigen Klageverfahren erfolgreich.

Das Gericht lehnte es ausdrücklich ab, die Rechtsprechung zu § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 4 GrEStG, nach der ein nachgelagerter, gegen die Sperrfristen verstoßender, aber Grunderwerbsteuer auslösender Rechtsvorgang nicht zu einer Versagung der Privilegierung führe,³⁶⁾ auf § 6a GrEStG zu übertragen!

Das FG hat die Zulassung der Revision u.a. damit begründet, dass der Streitfall Anlass gebe zur weiteren Präzisierung sowohl des Verhältnisses der konzern- und strukturierungsförderlichen Vorschriften

in § 6a Satz 1, 2 GrEStG zur restriktiven Vorschrift des § 6a Satz 4 GrEStG als auch zur Präzisierung des Umfangs, in dem der – in der Rechtsprechung bereits eingeschränkte – Anwendungsbereichs des § 6a Satz 4 GrEStG im Wege teleologischer Auslegung oder jedenfalls durch teleologische Reduktion – entgegen der vom FG in der ersten Instanz vertretenen Auffassung – noch weiter eingeschränkt wird und damit nur noch auf Fälle angewendet werden kann, in denen das die Nachbehaltensfrist verletzende Ereignis selbst keinen Grunderwerbsteuerbaren Vorgang auslöst.

Für **Praxis von Bedeutung ist auch**, dass das FG nochmals klarstellt, dass es **unerheblich** für die Rechtsanwendung des § 6a Satz 4 GrEStG – und damit auch **unerheblich** für die Frage einer teleologischen Auslegung oder gar Reduktion – sei, dass die Tochtergesellschaft (X-GmbH) bzw. Enkelgesellschaft (X-Grund und Boden GmbH) der Klägerin **die verfahrensgegenständlichen Grundstücke ja auch hätten veräußern** können, wodurch die Nachbehaltensfrist im Hinblick auf die Beteiligung der B-Beteiligungen GmbH an der Klägerin unberührt geblieben wäre. § 6a GrEStG sei aufgrund des insofern klaren Wortlauts nicht grundstücksbezogen, sondern **allein beteiligungsbezogen** zu verstehen. Änderungen in der Grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung der Grundstücke während der Vor- und Nachbehaltensfrist seien im Anwendungsbereich des § 6a GrEStG generell unbeachtlich. Das heißt für das Grundstück selbst sind keine Behaltensfristen zu wahren, sondern nur für die Beteiligung an der grundstückshaltenden Gesellschaft.

Anzumerken ist in dem Zusammenhang, dass in derartigen Fällen auch die **Frage der Zurechnung von Grundstücken für die Ergänzungstatbestände** in § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG eine große Rolle spielt. Hierzu haben die **Bundesländer** aktuell in den Gleich lautenden Erlasses v. 16.10.2023³⁷⁾ (in diesem Heft S. 13) Stellung genommen.

Verfahrenstechnisch stellt die Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 2 AO dar, sodass die Grunderwerbsteuer nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO festzusetzen ist. Die Festsetzungsfrist beginnt nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem das der Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG entgegenstehende Ereignis eintritt.

Da Revision³⁸⁾ eingelegt worden ist, sollten vergleichbare Fälle „**offengehalten**“ werden.

Literatur: Broemel/Mörwald, Der überarbeitete Anwendungserlass zu § 6a GrEStG – Änderungen und offene Streitpunkte, DStR 2023, 1821; Stenert, Offene Fragen und Praxisfälle zu § 6a GrEStG, Ubg 2022, 31; Wischof/Arnold/Petersen, Die Vor- und Nachbehaltensfristen, DStR 2023, 1872.

35) BFH v. 21.8.2019, II R 15/19, BStBl II 2020, 329 = UVR 2020, 110; BFH v. 21.8.2019, II R 16/19, BStBl II 2020, 333; BFH v. 21.8.2019, II R 19/19, BStBl II 2020, 337; BFH v. 21.8.2019, II R 20/19, BStBl II 2020, 341 und BFH v. 21.8.2019, II R 21/19; BStBl II 2020, 344; BFH v. 22.8.2019, II R 17/19, BStBl II 2020, 348 und BFH v. 22.8.2019, II R 18/19, BStBl II 2020, 352.

36) BFH v. 25.8.2020, II R 23/18, BStBl II 2021, 162 = UVR 2021, 69.

37) BStBl I 2023, 1872.

38) Rev. BFH, Az. II R 30/23.

tensfrist des § 6a GrEStG – Teleologische Reduktion als tragende Lösung eines systemfremden Wortlauts, Ubg 2016, 449. [rh]

Verwaltung

Zurechnung von Grundstücken für die Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a bis 3a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG)

Oberste Finanzbehörden der Länder v. 16.10.2023, GrESt-Kartei NW § 1 GrEStG Karte 1; BStBl I 2023, 1872.

GrEStG § 1 Abs. 2a–3a.

Bei bestimmten Gesellschafterwechseln und Anteilsübertragungen wird nach den § 1 Abs. 2a–3a GrEStG ein steuerbarer Rechtsträgerwechsel an Grundstücken fingiert, wenn den betreffenden Gesellschaften im Zeitpunkt der Verwirklichung Grundbesitz gehört. **Grundsätzlich gilt:** Ob ein Grundstück zum Vermögen einer Gesellschaft gehört, richtet sich weder nach dem Zivilrecht noch nach § 39 AO. **Maßgebend** ist die **grunderwerbsteuerliche Zurechnung**. Für Beginn und Ende einer grunderwerbsteuerlichen Zurechnung ist lediglich die Verwirklichung der Tatbestände nach § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG entscheidend. Hat z.B. eine GmbH ein Grundstück durch wirksamen Kaufvertrag gekauft, ist es grunderwerbsteuerlich der GmbH zuzurechnen, auch wenn sie im Grundbuch noch nicht als Eigentümerin eingetragen ist (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Demzufolge könnte eine Übertragung von 100 % der Anteile dieser GmbH auf eine andere Gesellschaft insoweit GrESt gem. § 1 Abs. 3 GrEStG auslösen (da der GmbH insoweit schon ein Grundstück gehört)! Entsprechendes gilt, wenn die GmbH 100 % der Anteile an einer anderen GmbH erwirbt, die gerade ein Grundstück gekauft hat.

In dem **Erlass wird dargestellt**, ob und wann ein Grundstück zum Vermögen einer Gesellschaft **gehört** und es ihr für die Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG **zuzurechnen ist**. Auch wird zu den Übergangsregelungen des § 23 Abs. 18 bis 22 GrEStG, zum Vorrang des § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG und zur Rückgängigmachung und Rückerwerb nach § 16 GrEStG Stellung genommen. Der Erlass enthält zur Thematik **instruktive Beispiele**.

Hinweis: Die Frage der **Zurechnung ist von großer Bedeutung!** Immer wieder wird – wie eine Vielzahl von Prozessen³⁹⁾ und Einspruchsverfahren zeigt –, die (Nicht-)Zurechnung von Grundbesitz falsch eingeschätzt, so dass etwa eine Anteilsvereinigung oder ein Gesellschafterwechsel (**ungeplant**) **hohe GrESt auslöst**.

Literatur: *Broemel/Mörwald*, Die grunderwerbsteuerliche Zurechnung von Grundstücken in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen, DStR 2022, 1977; *Graessner/Lottermeier*, Die Zurechnung von Grundstücken im Grunderwerbsteuerrecht, NWB 2023, 1701; *Meining*, Back to the future? Wirkung des § 16 GrEStG auf die grunderwerbsteuerliche Zuordnung eines Grundstücks für Zwecke des § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG, Ubg 2022, 591; *Schnittger*, Überraschung beim Erwerb

von Anteilen an grundstücksverwaltenden Kapitalgesellschaften, DB 2023, 1882. [rh]

Erbschaftsteuer

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

Rechtsprechung

Zur Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten nach Köpfen

FG Münster v. 10.8.2023, 3 K 2723/21 F, StEd 2023, 717.

ErbStG § 13a Abs. 3 Satz 7.

Im Urteilsfall war der 2017 verstorbene Unternehmer/Erblasser Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer einer GmbH (Klägerin). In der übermittelten Lohnsteueranmeldung der Klägerin für den Zeitraum März 2017 waren 11 Arbeitnehmer einschl. Aushilfs- und Teilzeitkräfte eingetragen. Die GmbH hielt am Bewertungsstichtag 51 % der Anteile an der „I-GmbH“ (Tochtergesellschaft). Die Tochtergesellschaft hatte zwei Arbeitnehmer. 2020 erließ das FA einen zusammengefassten Bescheid, der verschiedene gesonderte Feststellungen enthielt. Insb. stellte es die Anzahl der Beschäftigten auf 12 Personen fest. 11 Personen waren ausweislich der Anlage zum Feststellungsbescheid bei der Klägerin selbst beschäftigt; ein weiterer Beschäftigter wurde ihr aus der Tochtergesellschaft zugerechnet, entsprechend der Beteiligungshöhe von 51 % bei zwei Beschäftigten in der Tochtergesellschaft. Die Ausgangslohnsumme stellte der Beklagte auf 297 905 € fest. Dieser Betrag setzte sich aus der erklärten Ausgangslohnsumme der Klägerin zuzüglich eines Anteils von 51 % der für die Tochtergesellschaft festgestellten Ausgangslohnsumme zusammen. Die Klägerin war der Auffassung, dass der **Erblasser nicht mehr als Arbeitnehmer** und die geringfügig Beschäftigten nur **stellenanteilig** berücksichtigt werden dürften. **Insgesamt kam die Klägerin auf 3,5 Beschäftigte** und beantragte daher, keine Ausgangslohnsumme festzustellen.

Das **FG entschied dagegen:** Grds. ist die **Anzahl der Beschäftigten anhand der Anzahl der auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen, zu bestimmen**. Da hier sowohl der Erblasser wie auch die Teilzeitbeschäftigten erfasst waren, seien sie zu Recht als Arbeitnehmer berücksichtigt worden. Die Anzahl der Beschäftigten reduziere sich auch nicht um solche Beschäftigten, die neben ihrer Beschäftigung im konkreten Betrieb anderweitige Beschäftigungsverhältnisse haben. Das gelte unabhängig davon, mit wie vielen Stunden sie im konkreten Betrieb tätig sind und ob die Beschäftigung in einem anderen Betrieb möglicherweise den Schwerpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit bildet. Auf die ausführliche Begründung wird verwiesen.

39) BFH v. 14.12.2022, II R 40/20, BStBl II 2023, 1012; BFH v. 1.12.2021, II R 44/18, BStBl II 2023, 1009.

Bewährt in der Praxis – für Berater und Prüfer: Problemfelder der vGA von A-Z



Darum geht es:

- Tatbestände, Auswirkungen und Besonderheiten der verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage
- Vermeidungsstrategien und Gestaltungsalternativen
- Zahlreiche Praxisbeispiele und gezielte Beratungshinweise zu relevanter Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung und Literatur



Print und Online

Feldgen

Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen

LBW in einem Ordner, ca. 2.200 Seiten, inkl. Online-Zugang zum Werk + eNews Steuern

Bestellen Sie jetzt unter www.stollfuss.de

Stollfuß

Hinweis: Für die Praxis von Interesse ist die hier ausführlich dargestellte Berechnung der Arbeitnehmeranzahl bei Vorhandensein von Unterbeteiligungen (§ 13a Abs. 3 Satz 11 und 12 ErbStG und R E 13a.4 und R E 13a.6 ErbStR 2019). Das FG hat die **Revision zugelassen**, so dass bzgl. der Mitberechnung des Erblassers und der Bestimmung der Beschäftigtenzahl anhand einer stellenanteiligen Betrachtung (mit einem gegenüber einer Zählung nach Köpfen niedrigeren Anzahl) noch nicht das letzte Wort gesprochen ist. Maßgebend ist ja der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG). Bei Vorbereitung von Schenkungen könnte ggf. noch auf die Anzahl der Arbeitnehmer Einfluss genommen werden. Zu Berechnung der Arbeitnehmeranzahl **nach dem bis 2015 geltendem Recht** hat das FG Münster inhaltlich gleich entschieden, vgl. FG Münster v. 26.9.2023, 3 K 2466/21 F (nachfolgend auf dieser Seite).

Literatur: *Halaczinsky*, Verschonung des Unternehmensvermögen in der Erbschaft-/ Schenkungsteuer ausgewählte Zweifelsfragen aus der Rechtsprechung, UVR 2020, 276; *Höreth/Stelzer*, Erbschaftsteuer – Unternehmensnachfolge nach den neuen Regelungen, DStZ 2016, 901; *Layer*, Ermittlung der Lohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten bei Unternehmen mit Beteiligungsbesitz, FuS 2013, 71. [rh]

Zur Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten nach Köpfen und zur Auslegung des Merkmals „nicht ausschließlich oder überwiegend im Betrieb tätig“

FG Münster v. 26.9.2023, 3 K 2466/21 F, StEd 2023, 732.

ErbStG § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2.

Zum Einzelunternehmen des 2012 verstorbenen Erblassers gehörte die 100 %-Beteiligung an einer GmbH. Für die Gewährung der Befreiung für das Betriebsvermögens kam es darauf an, wieviel Arbeitnehmer die GmbH hatte und wie hoch die Ausgangslohnsumme war (§ 13a Abs. 4 ErbStG). Im Jahr 2012 war es für die Verschonung des Betriebsvermögens unschädlich, wenn der Betrieb nicht mehr als 20 Arbeitnehmer hatte. Das **FA** rechnete zu den 18 „regulären“ Arbeitnehmern auch den Erblasser/Geschäftsführer und zwei Teilzeitbeschäftigte (Reinigungskräfte) zu den Arbeitnehmern i.S.d. § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG a.F.) und kam somit auf **21** Arbeitnehmer. Demzufolge war eine Ausgangslohnsumme festzustellen und eine Reduzierung des Betriebsvermögens vorzunehmen. Mit **Klage** machte die GmbH (Klägerin) geltend, dass der Erblasser infolge seines Todes nicht mehr als Arbeitnehmer mitgerechnet werden könne. Auch die beiden Teilzeitbeschäftigten seien nicht mitzurechnen, da sie weder ausschließlich noch überwiegend für die GmbH tätig gewesen seien. Somit sei von **18** Arbeitnehmern auszugehen und keine Ausgangslohnsumme festzustellen.

Das **FG** entschied dagegen: Grds. ist die Anzahl der Beschäftigten **anhand der Anzahl der auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen**, zu bestimmen. Da hier sowohl der Erblasser wie auch die Teilzeitbeschäftigten erfasst waren, seien sie zu Recht als Arbeitnehmer berücksichtigt

worden; auf die ausführliche Begründung wird verwiesen.

Hinweis: Für die Praxis von Interesse ist die hier ausführlich dargestellte Berechnung der Arbeitnehmeranzahl bei Vorhandensein einer GmbH-Beteiligung (R E 13a.4 und R E 13a.6 ErbStR 2019). Das FG hat die **Revision zugelassen**, so dass **bzgl. der Mitberechnung des Erblassers und der Bestimmung der Beschäftigtenzahl anhand einer stellenanteiligen Betrachtung (mit einem gegenüber einer Zählung nach Köpfen niedrigeren Anzahl) noch nicht das letzte Wort gesprochen** ist. Maßgebend ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG). Bei Vorbereitung von Schenkungen könnte ggf. noch auf die Anzahl der Arbeitnehmer Einfluss genommen werden.

Anzumerken ist, dass die richtige Anzahl der Arbeitnehmer **erst 5 Jahre nach Abgabe der Erklärung** (die die Angabe enthielt „Arbeitnehmer unter 20“) i.R.e. **Betriebsprüfung** festgestellt worden ist. Der ursprüngliche Bescheid konnte aber noch geändert werden, weil er unter Vorbehalt der Nachprüfung stand. (Dies führte viele Jahre nach dem Erbfall noch zu einer höheren Steuer).

Inzwischen (**ab 1.1.2016**) ist nur dann keine Ausgangslohnsumme festzustellen, wenn die **Arbeitnehmeranzahl** statt 20 **fünf nicht überschreitet** (§ 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 ErbStG). Zur Berechnung der Arbeitnehmeranzahl nach dem ab 2016 geltendem Recht hat das FG Münster inhaltlich gleich entschieden, vgl. FG Münster v. 10.8.2023, 3 K 2723/21 F (in diesem Heft S. 13).

Literatur: *Halaczinsky*, Verschonung des Unternehmensvermögen in der Erbschaft-/ Schenkungsteuer ausgewählte Zweifelsfragen aus der Rechtsprechung, UVR 2020, 276; *Höreth/Stelzer*, Erbschaftsteuer – Unternehmensnachfolge nach den neuen Regelungen, DStZ 2016, 901; *Layer*, Ermittlung der Lohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten bei Unternehmen mit Beteiligungsbesitz, FuS 2013, 71. [rh]

Zur Berechnung der Erbschaftsteuer bei einem zum Privatvermögen gehörenden bebauten Grundstück im Drittland

EuGH v. 12.10.2023, BA, C-670/21, HFR 2023, 1117.

ErbStG § 13c (jetzt § 13d ErbStG).

Das FG Köln⁴⁰⁾ hatte dem EuGH die Frage vorgelegt, ob § 13c ErbStG, nach dem bebaute Grundstücke und

Grundstücksteile, die zu Wohnzwecken vermietet werden, und im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sind, mit 90 % ihres Wertes angesetzt werden dürfen, insofern unionsrechtswidrig ist, als vergleichbare Grundstück in Drittstaaten (hier in Kanada) mit 100 % ihres Wertes anzusetzen sind. Dazu **entschied der EuGH: Art. 63 bis 65 AEUV stehen einer Regelung eines Mitgliedstaats** (hier: § 13c Abs. 1 und 3 ErbStG) **entgegen**, die vorsieht, dass ein zum Privatvermögen gehörendes bebautes Grundstück, das zu Wohnzwecken vermietet wird, bei der Berechnung der Erbschaftsteuer mit seinem **vollen gemeinen Wert** angesetzt wird, wenn es **in einem Drittland** (hier: Kanada), das nicht Partei des EWR-Abkommens ist, belegen ist, während es mit 90 % seines gemeinen Werts angesetzt wird, wenn es im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Staat, der Partei des EWR-Abkommens ist, belegen ist.

Hinweis: Der EuGH hat seine Entscheidung (ausführlich) damit begründet, dass nicht davon ausgegangen werden könne, dass die Regelung in § 13c Abs. 1 und 3 ErbStG a.F. (jetzt § 13d ErbStG) durch das Ziel der Förderung und Schaffung von bezahlbarem Wohnraum in den Mitgliedstaaten und den Staaten, die Parteien des EWR-Abkommens sind, gerechtfertigt wäre. Die durch § 13c Abs. 1 und 3 ErbStG bedingte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs sei auch nicht durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten. **Für die Praxis** bedeutet die zunächst einmal, dass Erben und sonst Bedachte bei entsprechenden Mietwohnobjekten in Drittstaaten den Bewertungsabschlag von 10 % beanspruchen können (soweit die Veranlagung noch nicht bestandskräftig abgeschlossen ist). Insoweit sind auch Schulden und Lasten nur mit 90 % abziehbar. Die Reaktion des Gesetzgebers (möglicherweise Abschaffung oder Abänderung) bleibt abzuwarten.

Literatur: *Bachem*, Erbschaftsteuer und Kapitalverkehrsfreiheit: eine „never ending story?“, ZEV 2022, 189; *Halaczinsky*, Die Steuerbegünstigung für vermietete Immobilien des Privatvermögens gem. § 13c ErbStG, ErbStB 2015, 365; *Oppel*, EuGH-Vorlage – Beschränkung in § 13c ErbStG aF auf im Inland und im EU/EWR-Raum belegene Grundstücke mit der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) vereinbar?, ZEV 2022, 246. [rh]

40) FG Köln v. 2.9.2021, 7 K 1333/19, EFG 2022, 51 = UVR 2022, 46.

UVR-Themen

Oldtimer-Kennzeichen und Vergünstigung bei der Kraftfahrzeugsteuer auch für Alltagsfahrzeuge?

RA, FAStR, StB, FBZöVerbrSt Wolf-Dietrich Glockner, Düsseldorf¹⁾

Mit dem Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997 wurden Schadstoffemissionen bei der Besteuerung von Personenkraftwagen stärker berücksichtigt. Die gesetzlichen Änderungen führten bei älteren Fahrzeugen ohne moderne Abgasreinigungsanlagen zu einer höheren Kraftfahrzeugsteuer. Bei den Fahrzeugen, denen ein Oldtimer-Kennzeichen zugeteilt wurde, ist diese Steuer jedoch regelmäßig nicht höher, sondern sogar niedriger, so dass die Zulassung solcher alten Fahrzeuge ohne moderne Abgasreinigungsanlagen von der Finanzverwaltung sogar steuerlich gefördert wird. Grund dafür ist eine besondere Regelung im Kraftfahrzeugsteuergesetz. Bis 2007 wurde ein solches Oldtimer-Kennzeichen nur Fahrzeugen zugeteilt, die u.a. insbesondere „vornehmlich zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturguts eingesetzt“ werden. Seit 2007 teilen die Straßenverkehrsbehörden auch solchen Fahrzeugen ein H-Kennzeichen zu, die u.a. „zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturgutes dienen“, was auch für solche „nur alte“ Fahrzeuge zutrifft, die als Alltagsfahrzeug genutzt werden. Viele Modelle der 1980er Jahre, die in großen Stückzahlen produziert wurden, kommen inzwischen nun auch schon in den Genuss des Oldtimer-Kennzeichens. Hierzu gehören unter anderem der VW Golf II oder der Mercedes Benz W124 (E-Klasse). Der Bestand an Fahrzeugen mit hohen Schadstoffemissionen und Oldtimer-Kennzeichen ist seit 2007 kontinuierlich angestiegen. Nach Feststellungen des Bundesrechnungshofs wuchs der Bestand an Oldtimern mit H-Kennzeichen in den letzten Jahren erheblich. Der Bundesrechnungshof hat diese Handhabung kritisiert.¹⁾ Der Gesetzgeber habe danach „nur alte“ Kraftfahrzeuge von der Regelung ausschließen wollen. Steuerlich begünstigt werden sollten nur Fahrzeuge, die als historische Sammlerstücke in der Regel nur bei sog. Oldtimer-Rallies oder ähnlichem zum Einsatz kommen, also nur gelegentlich im Straßenverkehr genutzt werden. Die im Jahre 2007 erfolgte Lockerung entspräche dieser Intention des Gesetzgebers nicht. Der Bundesrechnungshof hat das BMF deshalb zu einer zügigen Gesetzesinitiative aufgefordert, um die besondere Oldtimer-Besteuerung bei der Kraftfahrzeugsteuer so zu gestalten, dass Alltagsfahrzeuge von der Regelung wieder ausgeschlossen werden. Das BMF hat eine solche Gesetzesinitiative abgelehnt. Die vom Bundesrechnungshof angeführte Intention des Gesetzgebers sei nicht belegt. Auch seien die Voraussetzungen für die Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens 2007 nicht gelockert worden. Das BMF bestreitet, dass mit der besonderen Oldtimer-Besteuerung Fahrzeuge subventioniert werden, die im Alltagsverkehr als übliche Verkehrsmittel eingesetzt werden.²⁾ Der Beitrag beleuchtet die Hintergründe und nimmt zu den aufgeworfenen Streitfragen Stellung.

Inhalt	Seite
I. Die Besteuerung von Oldtimern	17
1. Besteuerungsgegenstand	17
2. Höhe der Kraftfahrzeugsteuer	17
3. Voraussetzungen für die Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens	17
4. Das Oldtimer-Kennzeichen	17
5. Umweltrechtliche Vorteile des Oldtimer-Kennzeichens	17
II. Einführung in die Problematik	17
III. Privilegierung von nur gelegentlich verwendeten Oldtimer-Sammlerstücken bei der KFZ-Steuer	18
1. Hintergrund	18
2. Steuergegenstand: Zuteilung von neu zu schaffenden Oldtimer-Kennzeichen	18
3. Bestätigung des Willen des Gesetzgebers durch die Rechtsprechung	19
IV. Privilegierung von „nur alten“ Fahrzeugen des täglichen Gebrauchs.	19
1. Änderung der Voraussetzungen für die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen im Straßenverkehrsrecht	19
a) Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen an „nur alte“ Fahrzeuge	19
b) Fehlende Begründung der Änderung und fehlender Änderungswille	20
c) Fehlende Legitimation zur Änderung	20
d) Unwirksamkeit der Änderung	21
2. Übernahme dieser Änderung und Privilegierung „nur alter“ Alltagsfahrzeuge bei der Kfz-Steuer.	21
a) Auffassung der Finanzverwaltung	21
b) Kritische Würdigung der Auffassung der Finanzverwaltung	21
V. Fazit	22

^{*)} RA, FAStR, StB, FBZöVerbrSt Wolf-Dietrich Glockner ist Partner bei GSG-Partner Steuerberater Rechtsanwalt PartGmbH, Duisburg.

¹⁾ BRH v. 18.4.2023 Immer mehr Oldtimer-Kennzeichen für Alltagsfahrzeuge: Hoher Steuerverzicht und Schadstoffbelastung (Nr. 36) <https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/ergaenzungsband-2022/bemerkung-36.html>

²⁾ BRH v. 18.4.2023 Immer mehr Oldtimer-Kennzeichen für Alltagsfahrzeuge: Hoher Steuerverzicht und Schadstoffbelastung (Nr. 36) <https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/ergaenzungsband-2022/bemerkung-36.html>

Literatur: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Köln, Stand Januar 2023; Rechtenwald, Änderungen bei der Kraftfahrzeugsteuer durch das Kraftfahrzeugänderungsgesetz 1997 vom 18. April 1997, UVR 1997, 225, 233; Strodthoff, KraftStG, Freiburg, Oktober 2022; Tipke/Kruse, AO/FGO, Köln, Juni 2020; Zens, Die Besteuerung von Oldtimern, NWB 2014, 1364, 1367.

I. Die Besteuerung von Oldtimern

1. Besteuerungsgegenstand

Gegenstand der Besteuerung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) ist regelmäßig das Halten eines inländischen Kraftfahrzeugs (§ 1 Abs. 1 KraftStG). Für den Begriff des Haltens eines Fahrzeugs gibt es keine eigene Definition im KraftStG, so dass nach § 2 Abs. 2 KraftStG die Vorschriften des Verkehrsrechts Anwendung finden. Aus Sicht der verkehrsrechtlichen Vorschriften wird ein Fahrzeug von derjenigen Person „gehalten“ auf die es gemäß § 3 und § 6 der Verordnung über die Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr (FZV)³⁾ zugelassen ist. Der Name des Halters, der eine natürliche oder juristische Person oder auch eine Personenmehrheit sein kann, ist in der Zulassungsbescheinigung Teil I und Teil II nach §§ 11 und 12 FZV (bis 30.9.2005: Fahrzeugschein und -brief) ausgewiesen.

Das KraftStG bietet mit § 1 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes für die Besteuerung von Oldtimern eine besondere, regelmäßig begünstigende Regelung an. Steuergegenstand ist in diesen Fällen die Zuteilung des Oldtimer-Kennzeichens. Für Oldtimer i.S.d. § 2 Nr. 22 FZV kann nach § 9 Abs. 1 FZV auf Antrag ein besonderes Kennzeichen zugeteilt werden, das sog. Oldtimer-Kennzeichen. In Fällen, in denen ein Oldtimer-Kennzeichen zugeteilt worden ist, tritt die Haltereigenschaft als Besteuerungsgrundlage zurück.

2. Höhe der Kraftfahrzeugsteuer

Die für die Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens zu entrichtende Kraftfahrzeugsteuer wird nach den Vorschriften des § 9 Abs. 4 KraftStG pauschal ermittelt. Die dort normierten Jahresbeträge i.H.v. 46,02 € bei Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens für ein Kraft- und 191,73 € bei Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens für ein anderes Fahrzeug, das kein Kraft- und ist, werden unabhängig von den Bemessungsgrundlagen des § 9 Abs. 1 KraftStG, wie insbesondere Hubraum, Schadstoff- oder Kohlendioxidausstoß oder zulässiges Gesamtgewicht, festgesetzt. Ebenso werden Kraftfahrzeuge, die verkehrsrechtlich als Oldtimer gelten, von der kohlendioxidorientierten Kraftfahrzeugsteuer nach § 8 Nr. 1 Buchst. b KraftStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KraftStG ausgenommen. Nach § 11 Abs. 5 KraftStG ist die zu entrichtende Kraftfahrzeugsteuer auf volle € abzurunden. Im Ergebnis sind damit jährlich für Oldtimer-Kraft- und für einen Oldtimer-Pkw oder einen anderen Oldtimer 191,00 € Kraftfahrzeugsteuer zu zahlen.

Die Pauschale ist fast immer geringer als die Steuer bei der Regelbesteuerung nach den üblichen Kriterien wie Hubraum oder Schadstoffemissionen. Bei einem Diesel-Pkw mit einem Hubraum von 1 500 ccm in der ungünstigsten Emissionsklasse beträgt die Steuerersparnis beispielsweise 371,0 €. ⁴⁾ Lediglich in speziellen

Einzelfällen kann die Regelbesteuerung günstiger sein. ⁵⁾

3. Voraussetzungen für die Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens

Das Oldtimer-Kennzeichen wird von den Zulassungsbehörden nach den Vorschriften des Verkehrsrechts zugeteilt. Nach der Begriffsbestimmung des § 2 Nr. 22 FZV handelt es sich bei einem Oldtimer um ein Fahrzeug, das vor mindestens 30 Jahren erstmals in Verkehr gekommen ist, weitestgehend dem Originalzustand entspricht, in einem guten Erhaltungszustand ist und zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturguts dient. Nur für solche Fahrzeuge kann nach § 9 FZV ein Oldtimer-Kennzeichen (H-Kennzeichen) zugeteilt werden. Voraussetzung für diese antragsgebundene Zuteilung ist, dass für ein solches Fahrzeug ein besonderes Gutachten vorgelegt wird. Nach § 23 StVZO ist insoweit ein Gutachten eines amtlich anerkannten Sachverständigen, Prüfers oder Prüfingenieurs erforderlich. Einzelheiten zur Erstellung und zu den Voraussetzungen sind in der sog. Oldtimer-Richtlinie (Richtlinie für die Begutachtung von Oldtimern nach § 23 StVZO) normiert.

4. Das Oldtimer-Kennzeichen

Das zu dem zugeteilten Oldtimer-Kennzeichen gefertigte Kennzeichenschild besteht aus einem Unterscheidungszeichen und einer Erkennungsnummer nach § 8 Abs. 1 FZV. Es ist wie ein schwarzes Kennzeichen nach § 10 FZV gestaltet und enthält neben dem Ortskennzeichen, den Unterscheidungsbuchstaben und den Zahlen jedoch den Buchstaben „H“ (historisches Fahrzeug).

5. Umweltrechtliche Vorteile des Oldtimer-Kennzeichens

In auf Grundlage der sog. Feinstaubverordnung⁶⁾ eingerichtete „Umweltzonen“ dürfen nur Kraftfahrzeuge einfahren, die mit einer entsprechenden Plakette – Feinstaubplakette – gekennzeichnet sind. Im Ergebnis darf eine solche „Umweltzone“ zumeist nur mit einer „grünen Plakette“ befahren werden, deren Voraussetzungen Fahrzeuge, die vor 30 oder mehr Jahren erstmals in Betrieb gesetzt wurden, regelmäßig nicht erfüllen. Fahrzeuge, die ein Oldtimer-Kennzeichen führen, sind von dieser Kennzeichnungspflicht befreit und dürfen in „Umweltzonen“ einfahren. ⁷⁾

II. Einführung in die Problematik

Die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen durch die Zulassungsbehörden erfolgt heute also nach den o.g. Kriterien unabhängig davon, ob das Fahrzeug als Old-

3) Fahrzeug-Zulassungsverordnung v. 20.7.2023, BGBl. I 2023 Nr. 199.

4) BRH v. 18.4.2023 Immer mehr Oldtimer-Kennzeichen für Alltagsfahrzeuge: Hoher Steuerverzicht und Schadstoffbelastung (Nr. 36) <https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/ergaenzungsband-2022/bemerkung-36.html>.

5) S. hierzu Zens, NWB 2014, 1364, 1367.

6) 35. VO zur Durchführung des Bundes-Emissionsschutzgesetzes – 35. BImSchV v. 10.10.2006, BGBl. I 2006, 2218.

7) Vgl. § 2 Abs. 1 der 35. BImSchV i.V.m. § 2 Abs. 3 der 35. BImSchV und Nr. 10 des entsprechenden Anhangs.

timer-Sammlerstück nur selten im Straßenverkehr genutzt wird, insbesondere bei Oldtimer Veranstaltungen wie Oldtimer Rallyes oder ob es sich um ein „nur altes“ Fahrzeug handelt, das im Alltagsverkehr genutzt wird. Entsprechend ist die Zahl von 30 oder mehr Jahre alten Fahrzeuge, denen ein Oldtimer-Kennzeichen zugeteilt wurde, deutlich angestiegen und steigt weiter. Nach Feststellungen des Bundesrechnungshofs wuchs der Bestand an Oldtimern mit H-Kennzeichen bis zum Jahr 2019 auf rund 319 000 und zum Jahr 2020 um weitere 72 000 auf rund 391 000 Fahrzeuge an.⁸⁾ Am 1.1.2023 waren nach Angaben des Kraftfahrt-Bundesamts 793 589 Kraftfahrzeuge (Kfz) und Kfz-Anhänger als Oldtimer mit oder ohne H-Kennzeichen zugelassen.⁹⁾ Aktuell ist danach von einer Zahl von rund 500 000 Fahrzeugen mit H-Kennzeichen auszugehen. Mit dem Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997 wurden Schadstoffemissionen bei der Besteuerung von Personenkraftwagen stärker berücksichtigt. Damit wollte der Gesetzgeber finanzielle Anreize für den Erwerb und die Nutzung von Fahrzeugen mit möglichst niedrigen Emissionen setzen. Die gesetzlichen Änderungen führten bei älteren Fahrzeugen ohne moderne Abgasreinigungsanlagen zu einer höheren Kraftfahrzeugsteuer. Damals hatte die Umweltministerkonferenz gefordert, dass Pkw ohne Abgasreinigung ab dem Jahre 2000 außer Betrieb gesetzt oder nachgerüstet werden.¹⁰⁾ Wenn heute auf deutschen Straßen eine Flotte solcher Fahrzeuge von rund 500 000 alten Fahrzeugen unterwegs ist, die noch dazu nicht höher besteuert werden, sondern sogar niedriger, so dass man sogar von einer Förderung sprechen kann, entspricht dies nicht der Zielsetzung des Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetzes 1997 und auch nicht der klimapolitischen Zielsetzung der Bundesregierung.

III. Privilegierung von nur gelegentlich verwendeten Oldtimer-Sammlerstücken bei der KFZ-Steuer

1. Hintergrund

Mit dem Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997¹¹⁾ wurden Schadstoffemissionen bei der Besteuerung von Personenkraftwagen stärker berücksichtigt. Hauptziel des Gesetzes war es, durch die Anpassung der emissionsbezogenen Besteuerungsmerkmale an die jetzigen und in Kürze zu erwartenden technischen Gegebenheiten weiterhin eine umweltorientierte Lenkung zu erreichen.¹²⁾ Im Interesse einer weiteren Verminderung der schädlichen Umwelteinflüsse, die vom Straßenverkehr ausgehen, sollte die Kraftfahrzeugsteuer für nach dem neuesten technischen Stand emissionsarme und verbrauchsgünstige Personenkraftwagen (PKW) gesenkt werden, während Personenkraftwagen mit einem höheren Schadstoffausstoß, also alte Autos stärker belastet werden sollten.¹³⁾ Eine Ausnahmeregelung für Oldtimer war im Gesetzentwurf und im vom Deutschen Bundestag in seiner Sitzung am 14.11.1996 beschlossenen Gesetz nicht vorgesehen.

Im Vermittlungsausschuss wurde dann im letzten Moment eine Ausnahmeregelung für Oldtimer beschlossen und hierzu in § 1 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG ein neuer Steuergegenstand eingeführt: „Die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen, sobald dafür die entsprechenden Voraussetzungen in der Straßenverkehrszulassungsordnung geregelt sind“.¹⁴⁾ Die Zuteilung eines Oldti-

mer-Kennzeichens unterliegt einem eigenen besonderen Steuertarif nach § 9 Abs. 4 Nr. 2 KraftStG.

Die Begründung für diese Ausnahmeregelung und der Wille des Gesetzgebers, welche Voraussetzungen für die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen gelten sollten, wurden erst im anschließenden Verfahren zur Änderung der Straßenverkehrszulassungsordnung deutlich.

2. Steuergegenstand: Zuteilung von neu zu schaffenden Oldtimer-Kennzeichen

Dieses Oldtimer-Kennzeichen wurde dann mit der fünfundzwanzigsten Verordnung zur Änderung Straßenverkehrsrechtlicher Vorschriften vom 22.7.1997¹⁵⁾ eingeführt. Hierzu wurde in § 23 StVZO nach Abs. 1b folgender Abs. 1c eingefügt:

„(1c) Auf Antrag wird für ein Fahrzeug, das vor 30 Jahren oder eher erstmals in den Verkehr gekommen ist und vornehmlich zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturgutes eingesetzt wird und gem. § 21c eine Betriebserlaubnis als Oldtimer erhalten hat, ein amtliches Kennzeichen nach Anlage Vc zugeteilt (Oldtimer-Kennzeichen).“

Diese Einschränkungen dienen nach der Begründung der Verordnung der Abgrenzung zu „nur alten“ Kraftfahrzeugen, die im Alltagsverkehr oder sogar zu gewerblichen Zwecken eingesetzt werden. Ein Oldtimer-Fahrzeug zeichnet sich danach dadurch aus, dass dieses als historisches Sammlerstück nur noch zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturgutes und nicht als übliches Beförderungsmittel eingesetzt wird. Am häufigsten kämen diese Fahrzeuge bei sogenannten Oldtimer-Rallyes und ähnlichen Veranstaltungen zum Einsatz.¹⁶⁾

In der ursprünglichen Verordnung war noch zusätzlich eine Begrenzung der gefahrenen Kilometer pro Kalenderjahr auf 5 000 vorgesehen.¹⁷⁾ Diese Begrenzung wurde auf Initiative des Bundesrats gestrichen. Eine solche Begrenzung sei kaum zu überwachen und auch nicht notwendig. Oldtimer-Fahrzeuge, die als historische Sammlerstücke der Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturgutes und nicht als übliche Beförderungsmittel dienen, würden in einem Kalenderjahr kaum 5 000 Kilometer gefahren, weil Eigentümer bzw. Halter dieser Fahrzeuge nicht einem erhöhten Ver-

8) BRH v. 18.4.2023 Immer mehr Oldtimer-Kennzeichen für Alltagsfahrzeuge: Hoher Steuerverzicht und Schadstoffbelastung (Nr. 36) <https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/ergaenzungsband-2022/bemerkung-36.html>.

9) Kraftfahrtbundesamt Pressemitteilung Nr. 33/2023 v. 23.8.2023 „Zahl der Oldtimer in Deutschland“.

10) BR-Drucks. 357/97, 10.

11) Gesetz zur stärkeren Berücksichtigung der Schadstoffemissionen bei der Besteuerung von Personenkraftwagen (Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997 – KraftStÄndG 1997

12) Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 13/4918 v. 17.6.1996, 1.

13) Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 13/4918 v. 17.6.1996, 8.

14) Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses v. 12.3.1997, BT-Drucks. 13/7169.

15) VO zur Änderung Straßenverkehrsrechtlicher Vorschriften v. 22.7.1997, BGBl. I 1997, 1189.

16) BR-Drucks. 452/97, 14, I.2.c.

17) Vgl. Recktenwald, UVR 1997, 225, 233.

schleiß mit möglicherweise hohen Reparaturkosten für die Instandsetzung aussetzen.¹⁸⁾

Streitig blieb bis zuletzt das Mindestalter für Oldtimer-Fahrzeuge. In der Verordnung des Bundesministeriums für Verkehr war eine Einstufung von 25 Jahre alten Fahrzeugen als Oldtimer vorgesehen. Der Bundesrat hielt ein Mindestalter von 35 Jahren für angemessen und begründete dies wie folgt:

„Die Einstufung von bereits 25 Jahre alten Fahrzeugen als Oldtimer ist aus umwelt- und finanzpolitischen Gründen nicht hinnehmbar. Zurzeit sind mehr als 350 000 alte Pkw zugelassen, für welche die mit dem Gesetzentwurf vorgesehenen Regelungen in Betracht kommen. Aufgrund der vorgesehenen Steuerentlastungen für diese Fahrzeuge entstehen den Ländern Steuerausfälle bei der Kfz-Steuer in nicht hinnehmbarer Höhe. In den nächsten fünf Jahren wird die Zahl der alten Fahrzeuge noch zunehmen, so dass sich auch der Ausfall der Kfz-Steuer weiter erhöht. Die Schadstoffemissionen der alten Fahrzeuge sind etwa 10–20-mal so hoch einzustufen wie die neuer Fahrzeuge. Die Umweltministerkonferenz fordert seit Jahren, dass Pkw ohne Abgasreinigung ab dem 2000 außer Betrieb gesetzt oder nachgerüstet werden. Eine Steuerbegünstigung vermindert jedoch den Anreiz, sich ein neues Fahrzeug mit neuester Technik zuzulegen. Neben den fiskalischen Auswirkungen würde dies den Bemühungen um eine Verringerung der Umweltbelastung durch Förderung weniger umweltbelastender Fahrzeuge mit neuester Technik zuwiderlaufen. Durch die vorgeschlagene Beschränkung auf Pkw, die vor mindestens 35 Jahren in den Verkehr gekommen sind, wird eine Begrenzung der Neuregelung auf ca. 60 000 Pkw erreicht.“¹⁹⁾

Die in Kraft getretene Verordnung enthielt dann einen Kompromiss für ein Mindestalter für die Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens von 30 Jahren. Die Bundesregierung ging davon aus, dass damit ca. 135 000 Fahrzeuge ein H-Kennzeichen erhalten konnten.²⁰⁾

Nach § 23 Abs. 1c StVZO mussten also drei Voraussetzungen für die Erteilung eines Oldtimer-Kennzeichens vorliegen:

- Eine Betriebserlaubnis als Oldtimer nach § 21c StVZO aufgrund eines Gutachtens,
- das Fahrzeug musste vor 30 Jahren oder eher erstmals in den Verkehr gekommen sein und
- das Fahrzeug musste vornehmlich zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturguts eingesetzt werden.

Die Zulassungsbehörde musste also prüfen, ob für das Fahrzeug ein Gutachten als Oldtimer vorliegt, ob das Fahrzeug vor 30 Jahren oder eher erstmals in den Verkehr gekommen ist und ob das Fahrzeug vornehmlich zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturguts eingesetzt wird.

3. Bestätigung des Willen des Gesetzgebers durch die Rechtsprechung

Entsprechend setzte auch nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ein Antrag auf Erteilung eines Oldtimer-Kennzeichens voraus, dass der Antragsteller das Fahrzeug nicht zum Zwecke seiner persönlichen Mo-

bilität einsetzen will, sondern überwiegend anlässlich besonderer Veranstaltungen zur Pflege kraftfahrzeugtechnischen Kulturgutes.²¹⁾ Nach dieser Entscheidung konnte entsprechend eine Steuerermäßigung für Schwerbehinderte gem. § 3a Abs. 2 KraftStG nicht für ein Kfz gewährt werden, das als Oldtimer zugelassen ist. Denn gemäß § 23 Abs. 1c StVZO sei Voraussetzung für die Zuteilung eines Oldtimerkennzeichens, dass die Fahrzeuge vornehmlich zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturgutes eingesetzt werden. Damit habe der Gesetzgeber in Anlehnung an die Regelungen in der 49. Ausnahmeverordnung zur StVZO in erster Linie Fahrzeuge im Auge gehabt, die an besonderen Veranstaltungen teilnehmen und damit nur zur gelegentlichen Verwendung und nicht zum täglichen Gebrauch gehalten werden. Hintergrund der erheblichen steuerlichen Förderung der in der Regel nicht schadstoffgeminderten Oldtimerfahrzeuge sei damit die Annahme des Gesetzgebers, dass diese Fahrzeuge im Vergleich zu anderen Fahrzeugen eine erheblich niedrigere Laufleistung haben. Dies werde auch durch die zunächst beabsichtigte Beschränkung der Jahresfahrleistung auf 5 000 km deutlich, die für die Erteilung des Oldtimerkennzeichens in dem ersten Entwurf der Änderung der StVZO vorgesehen war.²²⁾

IV. Privilegierung von „nur alten“ Fahrzeugen des täglichen Gebrauchs

1. Änderung der Voraussetzungen für die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen im Straßenverkehrsrecht

a) Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen an „nur alte“ Fahrzeuge

Durch die Verordnung zur Neuordnung des Rechts der Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr und zur Änderung straßenrechtlicher Vorschriften vom 25.4.2006²³⁾ wurde die Verordnung über die Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr (Fahrzeug-Zulassungsverordnung-FZV) eingeführt. Die bis dahin durch verschiedene Rechtsverordnungen geregelte Zulassung von Fahrzeugen zum öffentlichen Straßenverkehr sollte zusammengefasst und übersichtlicher gestaltet werden.²⁴⁾ In der Verordnung wurde in § 2 Nr. 22 einer Begriffsbestimmung für Oldtimer wie folgt vorgenommen: *„Oldtimer: Fahrzeuge, die vor mindestens 30 Jahren erstmals in Verkehr gekommen sind, weitestgehend dem Originalzustand entsprechen, in einem guten Erhaltungszustand sind und zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturguts dienen;“* § 23 StVZO wurde wie folgt gefasst: *„Zur Einstufung eines Fahrzeugs als Oldtimer i.S.d. § 2 Nr. 22 der Fahrzeug-Zulassungs-Verordnung ist ein Gutachten eines*

18) BR-Drucks. 357/97, 8.

19) BR-Drucks. 357/97, 10.

20) BRH v. 18.4.2023 Immer mehr Oldtimer-Kennzeichen für Alltagsfahrzeuge: Hoher Steuerverzicht und Schadstoffbelastung (Nr. 36) <https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/ergaenzungsband-2022/bemerkung-36.html>

21) BGH v. 19.7.2001, VII R 93/00, BFHE 196, 324 = BStBl II 2002, 20, Rz. 16.

22) BGH v. 19.7.2001, VII R 93/00, BFHE 196, 324 = BStBl II 2002, 20, Rz. 16.

23) BGBl. I 2006, 988.

24) Begründung der Verordnung zur Neuordnung des Rechts der Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr, BR-Drucks. 811/05, 166.

amtlich anerkannten Sachverständigen oder Prüfers oder Prüfingenieurs erforderlich...“ § 23 Abs. 1c StVZO mit seiner Legaldefinition des Oldtimer-Kennzeichens wurde gestrichen. Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 FZV (heute § 10 Abs. 1 Satz 1 FZV) wird auf Antrag ein Oldtimer Kennzeichen zugeteilt für ein Fahrzeug, für das ein Gutachten nach § 23 der StVZO vorliegt. Die FZV ist am 1.3.2007 in Kraft getreten.

Seitdem ist einzige Voraussetzung für die Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens, dass ein Gutachter bescheinigt, dass es sich um einen Oldtimer i.S.d. § 2 Nr. 22 FZV handelt, also um ein Fahrzeug, das vor mindestens 30 Jahren erstmals in den Verkehr gekommen ist, weitestgehend dem Originalzustand entspricht, in einem guten erhaltenen Zustand ist und zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturguts dient. Das zusätzliche Tatbestandmerkmal, dass das Fahrzeug vornehmlich zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturguts eingesetzt wird, ist damit ersatzlos entfallen und wird von der Zulassungsbehörde nicht mehr geprüft. Oldtimer-Kennzeichen werden heute somit auf Antrag jedem „nur alten“ Kraftfahrzeug zugeteilt, unabhängig davon, ob es als historisches Sammlerstück in der Regel nur noch zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturguts eingesetzt wird oder als übliches Beförderungsmittel im Alltagsverkehr oder sogar zu gewerblichen Zwecken eingesetzt wird.

b) Fehlende Begründung der Änderung und fehlender Änderungswille

Eine Begründung für diese fundamentale materielle Änderung der Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen i.R.d. Einführung der Fahrzeug-Zulassungs-Verordnung FZV ergibt sich aus der Begründung der Verordnung nicht. Offenbar sollte durch die Verordnung auch keine solche materielle Änderung erfolgen. Nach deren Begründung sollte die Neuordnung des Rechts der Zulassung von Fahrzeugen zum öffentlichen Straßenverkehr vielmehr diesen Rechtsbereich lediglich zusammenfassen und damit übersichtlicher gestalten und die Anzahl der Vorschriften verringern.²⁵⁾ In der Begründung zu § 2 Begriffsbestimmungen, also auch zu § 2 Nr. 22 FZV wird ebenfalls lediglich aufgeführt: „Die Aufnahme der Begriffsbestimmungen in einem gesonderten Paragrafen soll der Übersichtlichkeit und Rechtsklarheit dienen.“²⁶⁾ Im Gegenteil: In der Begründung zu § 17 FZV wird ausgeführt, dass die Begriffsdefinition in § 2 Nr. 22 bereits bisher für die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen gegolten habe.²⁷⁾ In der FZV und deren Begründung wird also der Eindruck erweckt, als sei die bisherige materiell geltende Regelung unverändert übernommen worden. Offenbar fehlte dem Ordnungsgeber der Wille zu einer materiellen Änderung.

c) Fehlende Legitimation zur Änderung

Mit dem Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997 hat der Gesetzgeber in § 1 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG einen neuen Steuergegenstand eingeführt: „Die Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens durch die Zulassungsbehörde.“ Gleichzeitig hat er in dem Gesetz den Ordnungsgeber ermächtigt, in der Straßenverkehrszulassungsordnung die entsprechenden Voraussetzungen zu regeln. Eine solche Ermächtigung des Ordnungsgebers muss nach Inhalt, Zweck und Aus-

maß bestimmt sein (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG). Generalermächtigungen sind unzulässig. Inhalt ist der Gegenstand, das „Was“, Zweck das Ziel, das „Programm“ und Ausmaß der Umfang der Regelung.²⁸⁾ Inhalt und Zweck und Ausmaß müssen sich aus dem Zusammenhang der Ermächtigungsnorm mit anderen Vorschriften des Gesetzes und dem Ziel, dass die gesetzliche Regelung insgesamt verfolgt, ergeben.²⁹⁾ Aus dem Zusammenhang der Ermächtigungsnorm mit anderen Vorschriften des Gesetzes und insbesondere mit dem Ziel, dass die gesetzliche Regelung insgesamt verfolgt, also der Reduzierung von Schadstoffemissionen durch eine stärkere Berücksichtigung der Schadstoffemissionen und bei der Besteuerung von Personenkraftwagen ergab sich, dass grundsätzlich alte Fahrzeuge ohne Abgasreinigung höher besteuert werden sollten und nur dann ausnahmsweise nicht, wenn es sich um sog. Oldtimer handelte. Nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes konnte es sich nur um einen kleinen Kreis von Fahrzeugen handeln, für die diese Ausnahme galt. Das hat der Ordnungsgeber ursprünglich auch so umgesetzt, in dem er bestimmt hatte, dass solche Fahrzeuge abgesehen von ihrem Alter und ihrem Zustand auch vornehmlich zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturguts eingesetzt werden müssen und dass sich ein Oldtimer Fahrzeug dadurch auszeichnet, dass dieses als historisches Sammlerstück in der Regel nur noch zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturguts und nicht als übliches Beförderungsmittel eingesetzt wird. Am häufigsten kommen diese Fahrzeuge bei sogenannten Oldtimer Rallies und ähnlichen Veranstaltungen zum Einsatz. Diese Einschränkungen dienen der Abgrenzung zu „nur alten“ Kraftfahrzeugen, die im Alltagsverkehr oder sogar zu gewerblichen Zwecken eingesetzt werden.³⁰⁾

Der Gesetzgeber hat also bei der Ermächtigung des Ordnungsgebers einen bestimmten Regelungswillen dahingehend erkennen lassen, dass Ziel des Gesetzes die Reduzierung von Emissionen ist und die Ausnahme für Oldtimer-Fahrzeuge und damit die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen entsprechend eng und begrenzt sein muss und damit nur für solche Oldtimer gelten kann, die nur gelegentlich im Straßenverkehr verwendet werden.

An dieser Ermächtigung und den erkennbaren Regelungswillen des Gesetzgebers hat der Ordnungsgeber sich nicht mehr gehalten, als er nunmehr seit 2007 die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen auf alle „alten Autos“ ausgeweitet hat, also auch auf solche, die alltäglich im Straßenverkehr verwendet werden.

25) Begründung der Verordnung zur Neuordnung des Rechts der Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr, BR-Drucks. 811/05, 166.

26) Begründung der Verordnung zur Neuordnung des Rechts der Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr, BR-Drucks. 811/05 168.

27) Begründung der Verordnung zur Neuordnung des Rechts der Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr, BR-Drucks. 811/0, 176.

28) Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz. 54 (Juni 2020).

29) Std. Rspr. des BVerfG, u.a. BVerfG v. 7.11.1991, 1 BvR 1469/86, BVerfGE 85, 97, 105; ebenso BFH v. 14.9.1993, VIII R 42/92, BStBl II 1994, 683, 685; Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz. 54 (Juni 2020) m.w.N.

30) Begründung der ... zwanzigsten Verwaltungsänderung straßenverkehrsrechtlicher Vorschriften, BR-Drucks. 452/9, 14 f.

d) Unwirksamkeit der Änderung

Verordnungen sind nur wirksam, sobald sie sich in den Grenzen der Ermächtigung halten. Deckt die Ermächtigung die Verordnung nicht, so ist sie unwirksam.³¹⁾ Deckt sie die Verordnung nur teilweise, so ist sie insoweit wirksam, i.Ü. aber unwirksam, wenn sie auch ohne den nichtigen Teil sinnvoll bleibt und angenommen werden kann, dass sie auch ohne ihn erlassen worden wäre.³²⁾ Danach ist die jetzige Regelung in § 10 Abs. 1 FZV i.V.m. § 23 StVZO und § 2 Nr. 22 FZV für die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen jedenfalls insoweit unwirksam, als dadurch ein solches Kennzeichen auch Fahrzeugen zugeteilt wird, die nicht vornehmlich zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturguts eingesetzt werden, sondern auch „nur alten“ Kraftfahrzeugen, die im Alltagsverkehr oder sogar zu gewerblichen Zwecken eingesetzt werden.

2. Übernahme dieser Änderung und Privilegierung „nur alter“ Alltagsfahrzeuge bei der Kfz-Steuer

a) Auffassung der Finanzverwaltung

Wird von den Zulassungsbehörden auf Antrag für ein Fahrzeug, das die oben dargestellten Voraussetzungen erfüllt, auf Antrag ein Oldtimer-Kennzeichen zugeteilt, erhält es in der 5. und 6. Stelle der Fahrzeug- und Aufbauart den Schlüssel „98“, damit es für die Finanz- und Zollverwaltung als Oldtimer-Fahrzeug erkennbar ist. Nach § 5 Abs. 2 Satz 1 KraftStDV ist die Zulassungsbehörde verpflichtet, die in § 36 Abs. 1 FZV bezeichneten Daten an das örtlich zuständige Hauptzollamt (HZA) zu übermitteln. Zu diesen Daten gehört in Fällen der Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens auch der Hinweis auf diese Zuteilung. Durch die Übermittlung dieser Daten an das HZA als Festsetzungsbehörde der Zollverwaltung wird dort automatisch eine Besteuerung als Oldtimer angestoßen. Eine Prüfung durch das HZA ist nicht vorgesehen.

Die Finanzverwaltung hat damit diese „heimliche“ Änderung der Voraussetzungen für die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen kritiklos für die Kfz-Steuer übernommen und privilegiert seitdem „nur alte“ Alltagsfahrzeuge bei der Kfz-Steuer. Entgegen der Intention des Gesetzgebers des KraftStG werden damit von der Finanzverwaltung also alte Fahrzeuge mit einem höheren Schadstoffausstoß nicht stärker belastet, sondern im Gegenteil sogar noch durch eine niedrigere Steuer privilegiert. Damit wird der Schadstoffausstoß von Fahrzeugen nicht reduziert, sondern im Gegenteil durch die Finanzverwaltung sogar gefördert.

Die Finanzverwaltung legitimiert diese dem Gesetzeszweck offenbar widersprechende steuerliche Förderung von alten Autos mit hohen Schadstoffemissionen damit, sie sei an die von den Zulassungsbehörden getroffene Einstufung eines Fahrzeugs als Oldtimer gebunden. Die Entscheidung über die Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens obliege allein den Verkehrsbehörden. Würde ein derartiges Kennzeichen zugeteilt, löse dies zwingend die Besteuerung der Zuteilung des Oldtimer-Kennzeichens nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG und die Anwendung der Steuersätze nach § 9 Abs. 4 KraftStG aus.³³⁾ Der verkehrsrechtlichen Einstufung falle hierbei im Ergebnis die Rolle eines Grundlagenbescheids i.S.d. § 171 Abs. 10 AO zu, an dessen Inhalt die Hauptzollämter als für die Ausübung der

Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer zuständigen Behörden bei Ermittlung und Festsetzung derselben gebunden seien.³⁴⁾

b) Kritische Würdigung der Auffassung der Finanzverwaltung

Entgegen der von der Finanzverwaltung und in der Literatur vertretenen Ansicht handelt es sich bei der Mitteilung der Zulassungsbehörde über die Zulassung eines Oldtimer-Kennzeichens i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 Alt. 1 KraftStG jedoch nicht um einen für die Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer bindenden ressortfremden Grundlagenbescheid i.S.d. § 171 Abs. 10 Satz 1 AO.³⁵⁾

Grundlagenbescheide sind nach der Legaldefinition von § 171 Abs. 10 AO Feststellungsbescheide (§§ 179 f. AO), Steuermessbescheides (§ 184 AO) und andere Verwaltungsakte, soweit diese für die Festsetzung einer Steuer bindend sind. Grundlagenbescheide sind verfahrensrechtlich verselbständigte, inhaltlich vorrangige Entscheidungen über Besteuerungsgrundlagen, die für andere Entscheidungen im Besteuerungsverfahren in dem Sinne bindend sind, dass die für die Folgeentscheidung zuständige Finanzbehörde sie ungeprüft zu übernehmen hat. Bindende Wirkung für die Festsetzung einer Steuer hat ein Verwaltungsakt immer dann, wenn die Bindungswirkung durch Gesetz ausdrücklich angeordnet ist. Der Umfang der Bindungswirkung von Grundlagenbescheiden, insb. solcher von ressortfremden Behörden, für Folgebescheide bestimmt sich nach ihrem Regelungsgehalt, der anhand der für den jeweiligen Sachverhaltskomplex einschlägigen Gesetzesvorschriften zu ermitteln ist.³⁶⁾

Da für die Annahme einer Bindungswirkung damit eines Grundlagenbescheids eine gesetzliche Regelung erforderlich ist, ist das Vorliegen eines Grundlagenbescheids abzulehnen, wenn der Gesetzgeber bewusst und ausdrücklich auf die gesetzliche Anordnung der Bindungswirkung verzichtet oder es an einer solchen Anordnung fehlt. Dies berücksichtigend, handelt es sich bei der Mitteilung über die Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens gegebenenfalls um einen ressortfremden Verwaltungsakt mit Tatbestandswirkung, nicht aber um einen Grundlagenbescheid.³⁷⁾

Entscheidend hierfür ist die gesetzgeberische Systematik der Besteuerung.³⁸⁾ Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 Alt. 1 KraftStG unterliegt der Kraftfahrzeugsteuer die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen. Die Zuteilung eines Kennzeichens dürfte einen Verwaltungsakt darstellen, zumindest liegt jedoch eine Regelungswirkung der Kennzeichen-Zuteilung vor. Ungeachtet der Qualität

31) Std. Rspr. des BVerfG, u.a. BVerfG v. 8.11.1983, 1 BvR 1249/81, BVerfGE 65, 248, 264; BFH v. 29.4.1988, VI R 74/86, BStBl II 1988, 674, 676; Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz. 59 (Juni 2020) m.w.N.

32) BVerfG v. 13.10.1970, 2 BvR 618/68, BVerfGE 29, 198, 212; BFH v. 7.6.1977, VIII R 122/76, BStBl II 1977, 638; Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz. 59 (Juni 2020) m.w.N.

33) So auch Zens und Hasselbeck in Strodthoff, § 2 KraftStG Rz. 39 (Oktober 2022).

34) So auch Zens, NWB 2014, 1364, 1365.

35) Ebenso FG Hessen v. 2.9.2023, 5 K 1356/20, Rz. 18, UVR 2023, 240 (Kurzwidergabe) m. Anm. rh.

36) Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler § 170 AO Rz. 202, 207 f. (Januar 2023).

37) Ebenso FG Hessen v. 2.9.2023, 5 K 1356/20, Rz. 18.

38) FG Hessen v. 2.9.2023, 5 K 1356/20, Rz. 18.

der hoheitlichen Maßnahmen ist allein die Tatsache, dass ein Oldtimer-Kennzeichen nach § 9 Abs. 1 Satz 1 FZV zugeteilt wurde, entscheidend für die Entstehung der Kraftfahrzeugsteuer. Insoweit löst nicht das Halten des Fahrzeugs, sondern die Zuteilung selbst die Steuerpflicht aus und hat insoweit Tatbestandswirkung. Sie stellt aber keinen Grundlagenbescheid i.S.d. § 171 Abs. 10 AO dar, falls es an der gesetzlich angeordneten Bindungswirkung fehlt.

Insoweit ist die Regelung zur Besteuerung von Oldtimern nicht vergleichbar zu der Besteuerung von Fahrzeugen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KraftStG. Diese stellen zum Auflösen der Steuerpflicht auf das Halten, bzw. widerrechtliche Benutzen eines konkreten Fahrzeugs ab; die Höhe der Steuer ermittelt sich dann nach den übermittelten Daten der Zulassungsstelle zu Schadstoff-, Kohlendioxid- und Geräuschemissionen, anderen Bemessungs-Grundlagen technischer Art sowie der Fahrzeugklassen und Aufbauarten, deren Bindungswirkung der Gesetzgeber in § 2 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG ausdrücklich angeordnet hat. Diese Angaben sind als Grundlagenbescheid zu qualifizieren.³⁹⁾

Dies wird von der Verwaltung und dem Schrifttum verkannt, wenn zum Beleg der Wirkung der Mitteilung über die Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens auf die Rechtsprechung zu § 2 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG verwiesen wird.⁴⁰⁾ Auch die höchstrichterliche Rechtsprechung vermag in einer Mitteilung der Zulassungsbehörde – außerhalb der gesetzlich angeordneten Bindungswirkung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG – keinen ressortfremden Grundlagenbescheid zu sehen.⁴¹⁾ Die Mitteilung über die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen stellt danach keinen ressortfremden Grundlagenbescheid dar.⁴²⁾

Mangels einer gesetzlichen Bindungswirkung muss die Finanzverwaltung also eigenständig prüfen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens i.S.d. mit dem Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997⁴³⁾ eingeführten § 1 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG vorliegen.

V. Fazit

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Privilegierung von „nur alten“ Alltagsfahrzeugen bei der Kraftfahrzeugsteuer nicht dem Sinn und Zweck des Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetzes von 1997 und der darin enthaltenen Ausnahme für Oldtimer Fahrzeuge entspricht. Die Annahme des Bundesrechnungshofs, nach der Intention des Gesetzgebers wollte dieser „nur alte“ Kraftfahrzeuge von der Regelung ausschließen, die im Alltagsverkehr als übliche Beförderungsmittel genutzt werden,⁴⁴⁾ ist zutreffend. Dies hatte der Verordnungsgeber auch in der bis zum Jahr 2007 geltenden Regelung umgesetzt, mit der dieser Wille deutlich wurde und in deren Begründung des Bundesrats dieser Wille auch umfassend dargelegt ist. Die Behauptung des BMF, diese Annahme des Willens des Gesetzgebers sei nicht belegt,⁴⁵⁾ ist daher unzutreffend. Im Jahr 2007 kam es zu einer erheblichen Lockerung der Voraussetzungen für die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen. Die Behauptung des BMF, die Voraus-

setzungen für die Zuteilung eines H-Kennzeichens seien nicht gelockert worden,⁴⁶⁾ ist also ebenfalls unzutreffend. Die 2007 durchgeführte Änderung straßenverkehrsrechtlicher Vorschriften, die auch eine Ausdehnung auf „nur alte“ Fahrzeuge zur Folge hatte, die als Alltagsfahrzeuge genutzt werden, war auch unbegründet und entbehrte einer gesetzlichen Grundlage. Diese Änderung war unwirksam. Die Hauptzollämter dürfen an die Zuteilung von H-Kennzeichen an solche „nur alte“ Alltagsfahrzeuge keine steuerliche Privilegierung knüpfen. Vielmehr sind solche Fahrzeuge so zu besteuern, als sei ihnen kein H-Kennzeichen zugeteilt. Entweder ist die Zuteilung des H-Kennzeichens in diesen Fällen mangels gesetzlicher Grundlage bereits unwirksam, so dass bereits aus diesem Grund eine Privilegierung ausgeschlossen ist oder die Hauptzollämter müssen selbst prüfen, ob die Voraussetzung erfüllt ist, dass das Fahrzeug „*vornehmlich zur Pflege des kraftfahrzeugtechnischen Kulturguts eingesetzt*“ wird. Eine Besteuerung von „nur alten“ Alltagsfahrzeugen mit der Pauschale gem. § 9 Abs. 4 KraftStG ist rechtswidrig. Die Hauptzollämter dürfen eine solche Besteuerung demnach bereits heute nicht vornehmen. Die vom Bundesrechnungshof geforderte Gesetzesinitiative, um die besondere Oldtimer-Besteuerung bei der Kraftfahrzeugsteuer so zu gestalten, dass Alltagsfahrzeuge von der Regelung wieder ausgeschlossen werden,⁴⁷⁾ ist hierfür also nicht zwingend erforderlich. Bei zutreffender Auslegung des Gesetzes sind diese Fahrzeuge bereits heute von der besonderen Oldtimer-Besteuerung ausgeschlossen. Die vom Bundesrechnungshof geforderte gesetzliche Regelung wäre allerdings als Klarstellung zu begrüßen.

39) BFH v. 17.10.2006, VII R 13/06, BFHE 215, 562, BStBl II 2007, 134; v. 21.2.2019, III R 20/18, BFHE 264, 517 und v. 10.2.2021, IV R 35/19, BFHE 272, 152.

40) So aber Zens und Hasselbeck in Strodthoff, § 2 KraftStG Rz. 39 (Oktober 2022).

41) Vgl. zur Mitteilung der Zulassungsstelle nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. B KraftStDV 1979, BFH v. 11.7.1989, VII R 4/87, BFHE 157, 454 = BStBl II 1989, 812.

42) Ebenso FG Hessen v. 2.9.2023, 5 K 1356/20, Rz. 24.

43) Gesetz zur stärkeren Berücksichtigung der Schadstoffemissionen bei der Besteuerung von Personenkraftwagen (Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997 – KraftStÄndG 1997).

44) BRH v. 18.4.2023 Immer mehr Oldtimer-Kennzeichen für Alltagsfahrzeuge: Hoher Steuerverzicht und Schadstoffbelastung (Nr. 36) <https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/ergaenzungsband-2022/bemerkung-36.html>.

45) BRH v. 18.4.2023 Immer mehr Oldtimer-Kennzeichen für Alltagsfahrzeuge: Hoher Steuerverzicht und Schadstoffbelastung (Nr. 36) <https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/ergaenzungsband-2022/bemerkung-36.html>.

46) BRH v. 18.4.2023 Immer mehr Oldtimer-Kennzeichen für Alltagsfahrzeuge: Hoher Steuerverzicht und Schadstoffbelastung (Nr. 36) <https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/ergaenzungsband-2022/bemerkung-36.html>.

47) BRH v. 18.4.2023 Immer mehr Oldtimer-Kennzeichen für Alltagsfahrzeuge: Hoher Steuerverzicht und Schadstoffbelastung (Nr. 36) <https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/ergaenzungsband-2022/bemerkung-36.html>.

UVR-Praxisfall

Änderung der Rechtsprechung bei der (Mit-)Vermietung von Betriebsvorrichtungen

Diplom Finanzwirtin (FH), RAin, StBin Martha Klink, München¹⁾

Mit seiner Folgeentscheidung vom 17.8.2023¹⁾ hat der BFH sich der Ansicht des EuGH²⁾ angeschlossen. Damit gehört das bisherige (deutsche) Verständnis hinsichtlich des Aufteilungsgebots des § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG der Vergangenheit an. Die Auswirkungen des Urteils dürften zwar lediglich eine überschaubare Anzahl der Vermietungs- und Verpachungskonstellationen betreffen; die sich daraus ergebenden Konsequenzen für betroffene Unternehmen sind jedoch erheblich. Spannend bleibt auch die Frage, ob diese Rechtsprechungsänderung ebenfalls Änderungen bei anderen (vermeintlichen) Aufteilungsgeboten zur Folge haben könnte.

I. Praxisfall

Vermieter V vermietet

- an den Hersteller H eine Produktionshalle mit einem Lastenaufzug, Förderbändern und Krananlagen für die Fertigung von Containersystemen. Die Vermietung erfolgt aufgrund der Option nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG umsatzsteuerpflichtig;
- an die Bank B Bürofläche nebst speziellen Tresor- und Alarmanlagen für den Betrieb einer Bankfiliale. Die Vermietung erfolgt umsatzsteuerfrei.

Die Vermietung des Grundstücks nebst der Betriebsvorrichtungen erfolgt jeweils gegen ein einheitliches Entgelt.

II. Lösungsansätze

1. Rechtliche Vorgaben

Gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit. Entsprechend § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ist jedoch die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, von der Steuerbefreiung ausgenommen.

Die Steuerbefreiung für Vermietungs- und Verpachtungsumsätze beruht unionsrechtlich auf der Vorgabe des Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL, nach der die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer zu befreien ist. Nach Art. 135 Abs. 2 MwStSystRL (dort Buchst. c) sind jedoch Umsätze aus der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen von der Steuerbefreiung ausgenommen.

Unstreitig ist daher die isolierte Vermietung oder Verpachtung von Betriebsvorrichtungen ohne Einbeziehung einer Immobilie zwingend umsatzsteuerpflichtig. Erfolgt dagegen die Vermietung bzw. Verpachtung der Betriebsvorrichtung gemeinsam mit einer Immobilie, war bisher hingegen fraglich, ob § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG bzw. Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL ein Aufteilungsgebot darstellt, welches Vorrang vor dem allgemeinen Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung genießt.

2. Bisherige Rechtsansicht

Nach bisheriger Rechtsprechung des BFH³⁾ sollte § 4 Nr. 12 Satz 2 ein Aufteilungsgebot enthalten, das es grundsätzlich verbiete, die Vermietung des Grundstücks mit Betriebsvorrichtungen als einen einheitlichen Umsatz zu behandeln. Dem lag die Überlegung zugrunde, dass durch § 4 Nr. 12 Satz 2 der Grundstücksbegriff in § 4 Nr. 12 und § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG vereinheitlicht werden sollte.⁴⁾ Dem hat sich die Finanzverwaltung angeschlossen.⁵⁾

3. Neue Rechtsansicht

Stein des Anstoßes, der nun zur Änderung dieser Rechtsansicht führte, war ein Klageverfahren vor dem Niedersächsischen FG.⁶⁾

In dem zugrunde liegenden Sachverhalt wurde ein Stallgebäude für die Putenaufzucht mit speziellen Vorrichtungen für die Fütterung, Heizungs- und Lüftungsanlagen zur Sicherung des für die Putenaufzucht notwendigen Stallklimas, sowie mit speziellen Beleuchtungssystemen für die gleichmäßige Ausleuchtung zur Vermeidung schädlicher Schattenplätze, gegen ein einheitliches Entgelt vermietet.

Der Vermieter (Kläger) deklarierte das Gesamtentgelt insgesamt als umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG, da die Verpachtung der Stallgebäude einschließlich der eingebauten Vorrichtungen und Maschinen – seiner Ansicht nach – insgesamt eine einheitliche umsatzsteuerfreie Leistung darstelle. Das zuständige Finanzamt vertrat hingegen die Auffassung, der auf die Überlassung der Betriebsvorrichtungen entfallende Entgeltanteil sei umsatzsteuerpflichtig.

Das Niedersächsische FG folgte der Ansicht des Klägers und qualifizierte die Überlassung der Ausstattungselemente zur Fütterung und Aufzucht der Tiere als (steuerfreie) Nebenleistung zur steuerfreien Ver-

¹⁾ Diplom-Finanzwirtin (FH), RAin, StBin Martha Klink ist Senior Managerin bei GKK PARTNERS PartG mbB in München.

- 1) BFH v. 17.8.2023, V R 7/23, HFR 2023, 1101 = BFH/NV 2023, 1386 = UVR 2023, 324.
- 2) EuGH v. 4.5.2023, Finanzamt X, C-516/21, DStR 2023, 1076 = HFR 2023, 836 = UVR 2023, 196.
- 3) BFH v. 25.8.1998, V R 19/98, BFH/NV 1999, 836 = HFR 1999, 484 m.w.N. Abschn. 4.12.10 Satz 1 UStAE.
- 4) BFH v. 16.10.1980, V R 51/76, BStBl II 1981, 228.
- 5) Abschn. 3.10 Abs. 5 Satz 1 mit Verweis auf 4.12.10 Satz 1 UStAE.
- 6) FG Niedersachsen v. 11.6.2020, 11 K 24/19, EFG 2020, 1725.

pachtung des Stallgebäudes. Im Rahmen der gegen das Urteil des FG anhängigen Revision ersuchte der BFH mit seinem Vorlagebeschluss vom 26.5.2021⁷⁾ den EuGH⁸⁾ um die Beantwortung der Frage, ob auf Grundlage der Regelung des Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL die Vermietung einer Betriebsvorrichtung, die im Zusammenhang mit der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken erfolgt und als deren Nebenleistung einzuordnen ist, überhaupt von der Überlassung der Räumlichkeiten umsatzsteuerrechtlich getrennt bewertet werden könne.

Der EuGH⁹⁾ bestätigte im Ergebnis die Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts dahingehend, dass Art. 135 Abs. 2 MwStSystRL keine Bestimmung darstelle, aus der sich das Erfordernis ergäbe, einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang in eigenständige Leistungen aufzuteilen.

Sofern folglich – wie im Streitfall – eine einheitliche Leistung vorliegt, die mangels Option zur Umsatzsteuerpflicht umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG bleibt, unterliegt auch die entsprechende Überlassung von Maschinen und auf Dauer eingerichteten Vorrichtungen nicht der Umsatzsteuerpflicht.

Der BFH schloss sich in seiner Folgeentscheidung¹⁰⁾ der Ansicht des EuGH vollumfänglich an. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG sei nicht auf die Verpachtung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen anzuwenden, wenn es sich hierbei um eine (unselbständige) Nebenleistung zur Verpachtung eines Gebäudes als Hauptleistung handelt, die i.R.e. zwischen denselben Parteien geschlossenen Vertrags nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei ist.

In einem weiteren Urteil vom 24.8.2023¹¹⁾ hat der BFH diese neue Rechtsprechung bestätigt.

Die Finanzverwaltung hat sich bisher (noch) nicht zu den Urteilen des EuGH sowie des BFH geäußert. Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass die bisherige Ansicht der Finanzverwaltung in Abschn. 4.12.10 UStAE angesichts der klaren Vorgaben entsprechend angepasst werden wird.

4. Folgen für die Praxis

a) Einheitliche Leistung

Am Anfang der Überlegung, ob die vorgenannte Entscheidung und deren Folgen zum Tragen kommen, muss die Frage gestellt werden, ob die Vermietung der Immobilie samt der Betriebsvorrichtungen tatsächlich als eine einheitliche Leistung zu qualifizieren ist.

Ein wirtschaftlicher Vorgang stellt dann eine einheitliche Leistung dar, wenn ein oder mehrere Teile als Hauptleistung, andere Teile dagegen als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. So ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger – aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers – keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.¹²⁾ Ist dies der Fall, bestimmt die Hauptleistung das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Nebenleistung.¹³⁾

Zutreffend hat das Niedersächsische FG im vorliegenden Fall die Gebäudeverpachtung als Hauptleistung qualifiziert mit der Folge, dass für die Überlassung der Betriebsvorrichtungen die Anwendung des § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG nicht in Betracht kam.

Es jedoch nicht zwingend, dass bei einer (Mit-)Vermietung von Betriebsvorrichtungen die Grundstücksvermietung stets die Hauptleistung darstellt. Denkbar sind ebenfalls Fallkonstellationen, in denen die Überlassung von Betriebsvorrichtungen die Grundstücksüberlassung dominiert. In diesem Fall wäre die Gesamtleistung bestehend aus der Überlassung von Betriebsvorrichtungen und Gebäuden insgesamt steuerpflichtig.

Ebenfalls möglich sind Konstellationen, in denen keine einheitliche Leistung anzunehmen ist oder zwar eine einheitliche Leistung vorliegt, bei der jedoch kein Leistungsbestandteil einen anderen Leistungsbestandteil dominiert. In diesem Fall wären beide Leistungselemente separat zu würdigen mit der Folge, dass die Überlassung der Betriebsvorrichtungen gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtig wäre.

Dies ist stets eine Frage des Einzelfalls, die einer genauen Prüfung bedarf.

b) Steuerpflichtige Vermietung der Immobilie

Wird die Immobilie – wie im Fallbeispiel an den Hersteller H – unter Ausübung der Option nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG umsatzsteuerpflichtig vermietet und stellt die Vermietung der Betriebsvorrichtung eine unselbständige Nebenleistung dar, erfolgt diese ebenfalls umsatzsteuerpflichtig. Es ergeben sich daher im Ergebnis keine Änderungen zur bisherigen Rechtsansicht. Dies gilt ebenfalls im Hinblick auf die Steuerschuldnerschaft und die Rechnungsstellung; auch hier sind keine Anpassungen notwendig.

c) Steuerfreie Vermietung der Immobilie

Erhebliche Auswirkungen ergeben sich bei Mietverträgen, bei denen im Hinblick auf die Immobilie nicht nach § 9 Abs. 1 und Abs. 2 UStG auf die Steuerbefreiung verzichtet wurde bzw. verzichtet werden konnte. Dies wird in erster Linie die Vermietung an Unternehmer betreffen, die den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze nach § 4 Nr. 8 ff. i.V.m. § 15 Abs. 2 UStG (beispielsweise Banken, Versicherungen, Ärzte, etc.) ausführen, aber auch die Vermietung an nach § 24 UStG pauschal versteuernde Landwirte (wie im Streitfall), oder die Vermietung an Nichtunternehmer beispielsweise Privatpersonen und Kleinunternehmer i.S.d. § 19 UStG sowie an den hoheitlichen Bereich der öffentlichen Hand. Erfolgt die Vermietung der Immobilie

7) BFH v. 26.5.2021, V R 22/20, HFR 2022, 25 = BFH/NV 2021, 1316 = UVR 2021, 290.

8) BFH v. 26.5.2021, V R 22/20, HFR 2022, 25 = BFH/NV 2021, 1316 = UVR 2021, 290; vgl. ausführlich Klink, UVR 2021, 374.

9) EuGH v. 4.5.2023, Finanzamt X, C-516/21, DStR 2023, 1076 = HFR 2023, 836 = UVR 2023, 196; vgl. auch ausführlich Heinrichshofen, UVR 2023, 215.

10) BFH v. 17.8.2023, V R 7/23, HFR 2023, 1101 = BFH/NV 2023, 1386 = UVR 2023, 324.

11) BFH v. 24.8.2023, V R 49/20, DB 2023, 2672 = StEd 2023, 682.

12) EuGH v. 25.2.1999, Card Protection Plan, C-349/96, UVR 1999, 157 = HFR 1999, 421.

13) Vgl. ausführlich zu den Grundsätzen der Einheitlichkeit der Leistung sowie Haupt und Nebenleistung Huschens, UVR 2023, 218.

umsatzsteuerfrei, ist nunmehr die Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen in diesen Fällen ebenfalls umsatzsteuerfrei.

aa) Künftige Zeiträume

Aus Sicht eines nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mieters ergeben sich demnach finanzielle Entlastungen, da er nicht mehr mit der nicht als Vorsteuer abziehbaren Umsatzsteuer auf die Miete der Betriebsvorrichtung belastet wird.

Aus Sicht des Vermieters können jedoch aufgrund der nunmehr umsatzsteuerfreien (Mit-)Vermietung der Betriebsvorrichtungen erhebliche finanzielle Nachteile resultieren. Hat der Vermieter bei Anschaffung der Betriebsvorrichtung – im Einklang mit der früheren Rechtsansicht – eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung der Betriebsvorrichtung beabsichtigt und infolgedessen den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung geltend gemacht, droht eine (ggf. teilweise) Rückzahlung der Vorsteuerbeträge gem. § 15a Abs. 1 UStG, soweit der entsprechende Berichtigungszeitraum noch nicht beendet ist. Bei einem Erwerb von Betriebsvorrichtungen hat die geänderte Rechtsansicht zwingend die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG zur Folge.

Will der Vermieter die Versagung des Vorsteuerabzugs vermeiden, muss dies i.R.d. Vertragsgestaltung entsprechend berücksichtigt werden. Nicht ausreichend und gänzlich irrelevant für die Qualifikation der Mitvermietung der Betriebsvorrichtung als umsatzsteuerliche Nebenleistung wäre eine Aufteilung der Entgeltanteile oder auch eine Aufteilung der entsprechenden Mietverträge. Ist eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung der Betriebsvorrichtungen gewünscht, obwohl die Vermietung der Immobilie zwingend umsatzsteuerfrei erfolgen muss, kann dies durch eine Aufteilung der Vermietungsobjekte auf unterschiedliche Vermieter erreicht werden. Leistungen, die durch unterschiedliche Leistende erbracht werden, können nicht im Verhältnis einer Haupt- und Nebenleistung zueinanderstehen, da die Qualifikation als umsatzsteuerliche Nebenleistung stets voraussetzt, dass beide Leistungen durch denselben Leistenden erbracht werden. Eine derartige Trennung der Vermieter könnte zudem im Hinblick auf die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gem. § 9 Nr. 1 GewStG von Vorteil sein.

bb) Vergangene Zeiträume

Für betroffene Unternehmen kann es ggf. vorteilhaft sein, sich ebenfalls für vergangene Zeiträume auf die geänderte Rechtsprechung zu berufen. Insoweit bietet § 176 AO eine entsprechende Vertrauensschutzregelung.

Bei einem nachträglichen Wechsel zur neuen Rechtslage wäre zwar eine Berichtigung gem. § 14c Abs. 1 UStG möglich. Diese erfolgt jedoch nicht rückwirkend, sondern in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG erst im Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung.¹⁴⁾ Darüber hinaus muss geprüft werden, ob für eine Rückzahlung der entrichteten Umsatzsteuer durch das Finanzamt eine Rückzahlung der Steuer an den Mieter Voraussetzung ist.¹⁵⁾

Im Regelfall wird eine Berufung auf die geänderte Rechtsprechung für vergangene Zeiträume für den Vermieter keine Vorteile mit sich bringen. Für Mieter

hingegen könnten Korrekturen vergangener Zeiträume finanzielle Entlastungen zur Folge haben. Dies muss jedoch im Einzelfall und unter Beachtung der einschlägigen Verjährungsfristen geprüft werden.

d) Auswirkungen auf andere umsatzsteuerliche Regelungen

Die vorliegende Entscheidung könnte auch im Hinblick auf die Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG wegweisend sein, die ein entsprechendes Aufteilungsgebot bei Beherbergungsleistungen (hier im Hinblick auf den anzuwendenden Steuersatz) vorsieht. Der BFH hatte bereits mit seinem AdV-Beschluss vom 7.3.2022¹⁶⁾ ernstliche Zweifel daran geäußert, ob das in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG im nationalen Recht angeordnete Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

Denkbar ist zudem, dass die vorliegende Entscheidung auch Auswirkungen auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG (Veräußerung von Grundstücken) haben könnte mit der Folge, dass mitveräußerte Betriebsvorrichtungen, sofern sie Bestandteil eines einheitlichen Umsatzes der Grundstückslieferung sind, ebenfalls nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit wären.¹⁷⁾

Sollte hier ebenfalls der Grundsatz der einheitlichen Leistung anzuwenden sein, hätte dies weitaus weitreichendere praktische Konsequenzen als im Falle von § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG.

III. Fazit

Angesichts der klaren Vorgabe des EuGH war diese Folgeentscheidung des BFH zu erwarten. Wünschenswert wäre nun, dass auch die Finanzverwaltung sich zeitnah mit dem Thema auseinandersetzt und ihre Verwaltungsauffassung an die aktuelle Rechtsprechung anpasst. Erforderlich wäre dabei eine angemessene Übergangszeit für künftige Zeiträume, da betroffenen Unternehmen genug Zeit eingeräumt werden muss, um die jeweiligen Mietverträge anzupassen.

Der Anwendungsbereich des Urteils dürfte sich in Grenzen halten. Betroffen sind Vermietungs- und Verpachtungskonstellationen, bei denen

- Betriebsvorrichtungen mitvermietet werden und
- für die Vermietung des Grundstücks keine Option zur Umsatzsteuerpflicht ausgeübt wird oder ausgeübt werden kann.

Bestehende Mietverträge müssen nunmehr im Lichte des vorliegenden Urteils umsatzsteuerlich überprüft und angepasst werden. Dies betrifft auch die Rechnungsstellung. Auch bei Abschluss neuer Mietverträge muss die Änderung der Rechtsprechung berücksichtigt werden.

Spannend bleiben vor allem die künftigen Entwicklungen im Hinblick auf die übrigen (vermeintlichen) Aufteilungsgebote.

14) BFH v. 12.10.2016, XI R 43/14, BStBl II 2022, 566 = UVR 2017, 98; Abschn. 14c.1. Abs. 5 Satz 3.

15) So BFH v. 16.5.2018, XI R 28/16, BStBl II 2022, 570 = UVR 2018, 291; Abschn. 14c.1 Abs. 5 Satz 5 UStAE.

16) BFH v. 7.3.2022, XI B 2/21, BStBl II 2023, 198 = UVR 2022, 228.

17) So Behrens, BB 2022, 162.

Umsatzsteuerliche Behandlung einer als „nicht zweckgebundener Investitionskostenzuschuss“ bezeichneten Zahlung einer Vermieterin an die Mieterin

StB, Diplom-Finanzwirt Christian Weber, Emkendorf^{*)}

Der BFH hat klargestellt, dass der Investitionskostenzuschuss eines Vermieters an seinen Mieter für eine Baumaßnahme auf dem vermieteten Grundstück Entgelt für eine Werklieferung des Mieters darstellt, wenn der Mieter dem Vermieter mit der Baumaßnahme einen wirtschaftlichen Vorteil zuwendet. Wie aber ist ein Fall zu beurteilen, in dem der Investitionskostenzuschuss als „nicht zweckgebunden“ bezeichnet wird, nicht erkennbar ist, wofür der Zuschuss tatsächlich geleistet wurde und der Vermieter sich selbst außerstande sieht, diese Frage zu beantworten? Das FG Saarland musste sich mit dieser ungewöhnlichen Sachlage auseinandersetzen.

I. Praxisfall

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Zahlung eines „nicht zweckgebundenen Investitionskostenzuschusses“ seitens einer Vermieterin an ihre Mieterin eine sonstige Leistung der Mieterin zugrunde liegt. Das FG Saarland¹⁾ hatte hierzu folgenden Sachverhalt zu beurteilen:

Die Klägerin, eine GmbH luxemburgischen Rechts, war u.a. Eigentümerin eines Grundstücks mit Büro-, Lager-, Ausstellungs- und PKW-Einstellflächen, das sie fast vollständig unter Verzicht auf die Steuerbefreiung an die A-GmbH vermietet hatte. Das Mietverhältnis begann am 1.7.2005 und war für die Dauer von zehn Jahren geschlossen, wobei der A-GmbH eine einmalige Verlängerungsoption von fünf Jahren eingeräumt war. Zudem stand der A-GmbH ein einmaliges Sonderkündigungsrecht zum 30.6.2010 bzgl. bestimmter Teilflächen des Objekts zu, von dem sie Gebrauch machte.

Im Streitjahr 2013 schlossen die Klägerin und die A-GmbH am 15./17.4. eine „Nachtragsvereinbarung Nr. 4“ (im Urteil nach ihrer erstmaligen Erwähnung als „NV 4“ bezeichnet).²⁾ Nach deren Präambel hatte die Rückgabe von Teilen der ursprünglich angemieteten Objekte Auswirkungen auf den Betrieb sowie auf die vom Mieter zu übernehmende Instandhaltung und Instandsetzung und die im Mietvertrag übernommene Betreiberpflicht des Mieters. Außerdem diene der Abschluss der NV 4 der Herstellung eines rechtssicheren Zustands und solle den Übergangsprozess von einem Single-Tenant-Objekt zu einem Multi-Tenant-Objekt sowie Teile der Mietkonditionen rückwirkend zum 1.7.2012 „gestalten“. ³⁾ Aufgrund der genannten Auswirkungen beabsichtigten die Mietvertragsparteien, einen neuen konsolidierten Mietvertrag über die nunmehr von der Mieterin angemieteten Flächen abzuschließen.⁴⁾ In der NV 4 wurde eine Verlängerung der Mietzeit bis zum 30.6.2025 vereinbart.⁵⁾ Das Facility-Management, das nach dem ursprünglichen Mietvertrag der A-GmbH oblag, wurde nunmehr von der Klägerin übernommen; zudem führte die NV 4 zu einer erheblichen Mietherabsetzung.⁶⁾ Die A-GmbH verzichtete auf Einwendungen wegen bauzustandsbedingter Nutzungsbeschränkungen; der von ihr gemäß § 20 des ursprünglichen Mietvertrags zu tragende prozentuale Anteil der Kosten für Schönheitsreparaturen, Wartung, Instandsetzung und Instandhaltung wurde erhöht.⁷⁾ Schließlich verpflichtete sich die Klägerin neben einem Ausbaurückstellungenzuschuss⁸⁾ zur Zahlung eines „nicht zweckgebundenen Investitionskostenzuschusses“

zzgl. Umsatzsteuer, der binnen 30 Kalendertagen nach Abschluss der NV 4 fällig werden sollte. Die A-GmbH erteilte hierüber vereinbarungsgemäß eine auf den 26.4.2013 datierte Rechnung mit offenem Umsatzsteuerausweis, die die Klägerin im Folgenden beglich.⁹⁾ Das Finanzamt versagte der Klägerin jedoch den Vorsteuerabzug aus der Rechnung¹⁰⁾ und vertrat die Auffassung, dass der Investitionskostenzuschuss nicht für die Erbringung einer bestimmten Leistung gezahlt worden sei und einen echten, nicht steuerbaren Zuschuss¹¹⁾ darstelle.¹²⁾

Neben diesen – teilweise an unterschiedlichen Stellen der Entscheidungsgründe des Urteils aufgeführten – Sachverhaltsdarstellungen enthält das Urteil folgende Behauptungen der Klägerin bezüglich der Interpretation der NV 4:

- Die Vertragspartner seien übereinstimmend davon ausgegangen, dass der Zahlung des Investitionskostenzuschusses eine sonstige Leistung der A-GmbH zugrunde liege, weshalb sie geregelt hätten, dass der Investitionskostenzuschuss „zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer (derzeit 19 %)“ zu zahlen sei.¹³⁾
- Die A-GmbH habe die Verpflichtung zur Erneuerung des Teppichbodens auf sich genommen.¹⁴⁾
- Der A-GmbH komme eine erhebliche Prestigewirkung für die Suche und Werbung weiterer Mieter zu.¹⁵⁾

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

1) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263.

2) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 2.

3) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 31.

4) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 2.

5) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 5 und 28.

6) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 31.

7) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 5 und 33.

8) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 25.

9) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 2.

10) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 3.

11) Vgl. Abschn. 10.2 Abs. 7 UStAE.

12) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 11.

13) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 5.

14) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 5.

15) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 6.

- Die A-GmbH sei für die Klägerin eine Mieterin mit einer wirtschaftlich starken Marktposition.¹⁶⁾
- Wenn der Investitionskostenzuschuss kein Entgelt für eine Leistung der A-GmbH, sondern eine vorweggenommene Mietminderung darstelle, sei die NV 4 so zu verstehen, dass die A-GmbH im Guttschriftswege nach § 14 Abs. 2 UStG abrechne.¹⁷⁾
- Die Formulierung „nicht zweckgebunden“ werde im Wirtschaftsleben üblicherweise dann verwandt, wenn der Vermieter auf Nachweise über die Zuschussverwendung verzichte.¹⁸⁾
- Die A-GmbH habe mit Abschluss der NV 4 auf ein exklusives Nutzungsrecht an der Immobilie verzichtet.¹⁹⁾

In der mündlichen Verhandlung räumte die Klägerin ein, dass ob der zwischenzeitlich verstrichenen Zeitspanne (zwischen der Einlegung des Einspruchs und der Einspruchsentscheidung lag ein Zeitraum von über vier Jahren)²⁰⁾ nicht mehr aufklärbar sei, welche Intention der damaligen Vereinbarung zugrunde gelegen hätte oder welche Umstände für die Berechnung der Höhe des Zuschusses maßgeblich gewesen seien.²¹⁾ Inzwischen war die Klägerin auch nicht mehr als Vermieterin an die A-GmbH tätig, da sie schon im Jahr 2016 den kompletten inländischen Grundbesitz veräußert und ihre unternehmerische Tätigkeit in Deutschland eingestellt hatte.²²⁾

II. Lösungsansätze

1. Entscheidung des FG

Das FG gelangt zu dem Ergebnis, dass der Investitionskostenzuschuss als Teil der gesamten Preisgestaltung anzusehen und der Mietzins entsprechend zu mindern sei.²³⁾ Es bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Investitionskostenzuschuss und Mietentgelt, so dass sich dieser auf die Höhe des Entgelts auswirke, was aus der Verknüpfung in einer einheitlichen Vereinbarung folge. Die Annahme eines echten Zuschusses sei fernliegend, da im Wirtschaftsleben im Allgemeinen niemand bereit sei, etwas zu verschenken.²⁴⁾ Der Investitionskostenzuschuss sei aber auch nicht für eine Leistung der A-GmbH gezahlt worden, da mangels Zweckgebundenheit nicht sichergestellt gewesen sei, dass der Klägerin auch tatsächlich ein verbrauchsfähiger Vorteil als Gegenleistung für den Zuschuss zugewandt wurde.²⁵⁾ Die NV 4 enthalte keine Verpflichtung der A-GmbH, in dem Mietobjekt den Teppichboden zu erneuern.²⁶⁾ Ob ein Leistungsaustausch vorliege, entscheide sich nicht nach den subjektiven Vorstellungen der Beteiligten, sondern nach objektiven Gegebenheiten. Die Klägerin habe weder Angaben dazu machen können, wofür genau der Zuschuss gezahlt werden sollte, noch dazu, warum der Zuschuss bis auf 100 € genau beziffert wurde.²⁷⁾

Da der EuGH entschieden habe, dass die Verpflichtung, Mieter zu werden und den Mietzins zu zahlen, dem Vermieter gegenüber selbst dann keine Dienstleistung darstelle, wenn der Vermieter hierfür bezahle,²⁸⁾ könne für eine Vereinbarung, durch die sich ein Mieter verpflichte, die Grundmietzeit über die ursprüngliche Vereinbarung hinaus zu verlängern, selbst dann nichts anderes gelten, wenn der Mieter vom Vermieter hierfür entlohnt werde.²⁹⁾

Es seien auch keine Umstände vorgetragen worden, die dafürsprächen, dass die Klägerin sich in der Annahme zur Zahlung eines Geldbetrags verpflichtet habe, dass die Anwesenheit der A-GmbH als „Prestigemieterin“ andere Mieter anziehen werde.³⁰⁾ Anders als in dem EuGH-Verfahren *Mirror Group*³¹⁾ sei die A-GmbH bereits Mieterin eines wesentlichen Teils des Objekts gewesen und aufgrund des ursprünglichen Mietvertrags ohnehin verpflichtet gewesen, bis Mitte 2015 Mieterin zu bleiben.³²⁾

Es sei auch nicht erkennbar, dass die A-GmbH der Klägerin durch einen Verzicht auf eine Rechtsposition einen verbrauchsfähigen Vorteil zugewandt hätte. Auf ein exklusives Nutzungsrecht an der Immobilie habe die A-GmbH bereits durch die Ausübung des Sonderkündigungsrechts zum 30.6.2010 verzichtet.³³⁾

Schließlich sei der Klägerin auch nicht durch sonstige vertragliche Regelungen ein verbrauchsfähiger Vorteil zugeflossen. Ein „entgeltlicher“ Verzicht auf Einwendungen wegen bauzustandsbedingter Nutzungsbeschränkungen stelle keine Leistung dar, sondern sei entweder als Entgeltminderung wegen Mangelhaftigkeit des Leistungsgegenstands oder Schadensersatz wegen Verletzung vertraglicher Nebenpflichten zu werten. Im Übrigen hätten sich die Änderungen des Mietvertrags (durch die NV 4) auch zum Nachteil der Klägerin ausgewirkt. Das wirtschaftliche Interesse eines Vermieters bestehe nicht in der Abwälzung von Nebenpflichten, sondern in der Erzielung eines bestimmten Mietzinses. Die Klägerin habe aber durch den Abschluss der NV 4 auf eine ihr zustehende Rechtsposition verzichtet, indem sie eine erhebliche Minderung des Mietzinses akzeptiert habe.³⁴⁾

Die Klägerin sei selbst davon ausgegangen, dass es sich – sofern ein Leistungsaustausch zu verneinen

- 16) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 8.
- 17) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 9.
- 18) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 25.
- 19) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 32.
- 20) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 3.
- 21) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 27.
- 22) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 1.
- 23) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 39.
- 24) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 40.
- 25) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 24 und 25.
- 26) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 26.
- 27) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 27.
- 28) EuGH v. 9.10.2001, *Mirror Group*, C-409/98, HFR 2002, 69 = UVR 2002, 322.
- 29) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 28.
- 30) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 30.
- 31) EuGH v. 9.10.2001, *Mirror Group*, C-409/98, HFR 2002, 69 = UVR 2002, 322.
- 32) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 31.
- 33) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 32.
- 34) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 33.

sei – um vorweggenommene Mietnachlässe handeln müsse.³⁵⁾ Indem die Klägerin die Mietminderung vorweg in einer Summe leistete, habe sie die Mietminderung vorfinanziert. Die späteren „Mietzahlungen“ seien daher in einen Mietzins sowie in einen (Zins- und) Tilgungsanteil für diese (umsatzsteuerfreie) Darlehensgewährung aufzuteilen.³⁶⁾

Die Klägerin schulde die Steuer aus den Mietzahlungen jedoch nach § 14c Abs. 1 UStG, da im ursprünglichen Mietvertrag, geändert durch die NV 4, die Umsatzsteuer für die Mietzahlungen gesondert ausgewiesen sei, ohne dass die Minderung durch den Investitionskostenzuschuss hierbei berücksichtigt wurde. Zusammen mit den Zahlungsnachweisen (Kontoauszüge o.ä.) der A-GmbH handle es sich insoweit um Rechnungen i.S.d. 14 Abs. 1 UStG.³⁷⁾

Die Rechnung der A-GmbH vom 26.4.2013 erfülle jedenfalls nicht die Voraussetzungen einer Rechnungsberichtigung nach § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG.³⁸⁾ Eine Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG wirke nicht auf den Besteuerungszeitraum der Rechnungserteilung zurück.³⁹⁾

Die Umsatzsteuerfestsetzung des Streitjahres blieb daher unverändert.

2. Stellungnahme

a) Rechtsprechung zu Vermieterzuschüssen

aa) BFH-Urteil v. 13.11.2019, V R 5/18

Ein Mieter, der Ausbauten, Umbauten und Einbauten auf eigene Kosten vornimmt oder auf dem gemieteten Grundstück ein Gebäude errichtet, führt grundsätzlich eine Werklieferung gemäß § 3 Abs. 4 UStG aus. Das gilt jedenfalls dann, wenn er dem Vermieter nicht nur das zivilrechtliche Eigentum überträgt, sondern auch einen unmittelbar vom Vermieter tatsächlich genutzten wirtschaftlichen Vorteil zuwendet.⁴⁰⁾ Freilich bedarf es für einen umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch auch einer irgendwie gearteten Gegenleistung des Vermieters. In dem vom BFH mit Urteil V R 5/18 entschiedenen Fall war die Gegenleistung sehr leicht zu erkennen, da sich die Mieterin, eine Gemeinschaftspraxis zweier Augenärzte, selbst um den für den Praxisbetrieb erforderlichen Aus- und Umbau der Räumlichkeiten kümmerte, entsprechende Bauleistungen in Auftrag gab und hierfür vom Vermieter per Regelung im Mietvertrag einen Baukostenzuschuss i.H.v. 500 000 € zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer erhielt, der die Baumaßnahmen abgelten sollte.⁴¹⁾ Die Vorinstanz hatte in diesem Vorgang lediglich eine „Durchreichung der Praxiseinbauten an die Vermieterin“ gesehen, die keine Leistung darstelle.⁴²⁾ Dieser Annahme trat der BFH entgegen. Die Mieterin hatte der Vermieterin einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft, indem sie die Vermietbarkeit der Räumlichkeiten für die Vermieterin herstellte.⁴³⁾ Diese Leistung war auch nicht steuerfrei nach § 4 Nr. 28 UStG, weil die Mieterin die Mieteinbauten nicht für steuerfreie Heilbehandlungsleistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG verwendete, sondern für die steuerpflichtige Werklieferung an die Vermieterin. Außerdem hatte die Mieterin die weitergelieferten Einbauten nicht zuvor für eine Tätigkeit i.S.d. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG verwendet, denn die Weiterlie-

ferung erfolgte bereits vor Aufnahme der heilberuflichen Tätigkeit.⁴⁴⁾

bb) Urteil FG Niedersachsen v. 26.2.2009, 16 K 10033/07

Ein Leistungsaustausch im Zusammenhang mit einem Baukostenzuschuss liegt auch dann vor, wenn ein Unternehmer auf dem Dach des Geschäftsgebäudes eines anderen Unternehmers eine Photovoltaikanlage errichtet und betreibt, für die der Gebäudeeigentümer einen Baukostenzuschuss leistet und dem Anlagenbetreiber erlaubt, die Dachfläche und einen Technikraum unentgeltlich zu nutzen, während der Gebäudeeigentümer die installierte Photovoltaikanlage zu Marketingzwecken nutzen darf. In einem solchen vom FG Niedersachsen entschiedenen Fall⁴⁵⁾ ging die Anlagenbetreiberin davon aus, dass es sich bei der Beteiligung an den Baukosten um einen reinen Zuschuss gehandelt habe, da sie ohne die Zahlung des Zuschusses die Anlage wegen fehlender finanzieller Mittel nicht hätte errichten können. Dabei übersah sie, dass es sich hierbei nur um den Anlass handelte, eine Leistung an den Gebäudeeigentümer zu erbringen. Das FG Niedersachsen stellte klar, dass Leistung und Gegenleistung darin lagen, dass der Anlagenbetreiber auf dem Dach des Gebäudeeigentümers eine Photovoltaikanlage errichtete, diese dem Gebäudeeigentümer zur Verwertung zu Marketingzwecken überließ und hierfür von dem Gebäudeeigentümer zumindest einen Baukostenzuschuss erhielt.⁴⁶⁾ Tatsächlich dürfte ein tauschähnlicher Umsatz i.S.d. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG mit Baraufgabe⁴⁷⁾ vorgelegen haben, da der Anlagenbetreiber nicht nur den Baukostenzuschuss erhielt, sondern auch die Nutzung der Dachfläche und des Technikraums. Da das Finanzamt jedoch nur den Baukostenzuschuss als Entgelt behandelt hatte⁴⁸⁾ und nicht auch den Wert der Überlassung der Dachfläche und des Technikraums, war das FG aufgrund des Verböserungsverbots im finanzgerichtlichen Verfahren⁴⁹⁾ daran gehindert, das über die Baraufgabe hinausgehende Entgelt der Besteuerung zu unterwerfen und

35) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 41.

36) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 43.

37) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 44–46.

38) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 48.

39) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 49.

40) BFH v. 13.11.2019, V R 5/18, BStBl II 2020, 136 = UVR 2020, 105, Tz. III.1.b.

41) BFH v. 13.11.2019, V R 5/18, BStBl II 2020, 136 = UVR 2020, 105, Tz. I Rz. 3.

42) FG Sachsen v. 18.7.2017, 5 K 880/15, DStRE 2019, 103, Rn. 27.

43) BFH v. 13.11.2019, V R 5/18, BStBl II 2020, 136 = UVR 2020, 105, Tz. III.2.b.

44) BFH v. 13.11.2019, V R 5/18, BStBl II 2020, 136 = UVR 2020, 105, Tz. III.3.c.

45) FG Niedersachsen v. 26.2.2009, 16 K 10033/07, EFG 2009, 791.

46) FG Niedersachsen v. 26.2.2009, 16 K 10033/07, EFG 2009, 791, Rn. 12.

47) Vgl. Abschn. 10.5 Abs. 1 Satz 7 UStAE.

48) FG Niedersachsen v. 26.2.2009, 16 K 10033/07, EFG 2009, 791, Rn. 5.

49) Z.B. BFH v. 19.5.2010, XI R 32/08, Tz. II.3.a, BStBl II 2010, 1079 = UVR 2010, 326.

beschränkte sich daher auf die Feststellung, dass „zumindest“ der Baukostenzuschuss Entgelt für die Leistung des Anlagenbetreibers war.⁵⁰⁾

cc) BFH-Urteil v. 16.11.2016, V R 35/16

Die Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, blieb offen im BFH-Urteil V R 35/16.⁵¹⁾ In diesem Fall errichtete der Kläger, ein Photovoltaikanlagenbetreiber, eine Anlage auf dem Dach einer Reithalle, die im Eigentum einer GbR stand, an der der Kläger und seine Schwester je zur Hälfte beteiligt waren. Die Reithalle war an einen Dritten vermietet, der sie zur Erteilung von Reitunterricht nutzte.⁵²⁾ Das Dach der Reithalle bestand aus Asbestplatten, was sich in dem Mietvertrag mit dem Dritten widerspiegelte, worin vereinbart war, dass das mangelhafte Hallendach nicht zur Kürzung des Mietzinses berechnete.⁵³⁾ Kläger und GbR schlossen einen Dachnutzungsvertrag, wonach der Grundeigentümer verpflichtet war, das Gebäude nebst Nebengebäude, insbesondere die darauf befindlichen Dachflächen sowie die sich darin befindlichen technischen Anlagen in einen ordnungsgemäßen Zustand zu versetzen und zu erhalten. Die Photovoltaikanlage sollte mindesten 30 Jahre genutzt werden, im Eigentum des Klägers bleiben und nach Beendigung des Dachnutzungsvertrags entfernt werden. Die auf dem Dach befindlichen Befestigungseinrichtungen der Photovoltaik-Module gingen gemäß des Dachnutzungsvertrags ins Eigentum des Grundstückseigentümers über. Außerdem sah der Dachnutzungsvertrag die Zahlung eines jährlichen Nutzungsentgelts von 1 € vor.⁵⁴⁾ Der Kläger ließ das Dach komplett erneuern, was erforderlich war, um die Photovoltaikanlage anbringen zu können.⁵⁵⁾ Das Finanzamt nahm einen tauschähnlichen Umsatz an (Dachsanieierung gegen Dachnutzungsrecht), den das FG verneinte.⁵⁶⁾

Der BFH entschied, dass der Kläger der GbR unmittelbar einen von dieser auch tatsächlich genutzten wirtschaftlichen Vorteil zugewandt habe.⁵⁷⁾ Der Dachnutzungsvertrag sehe zwar unmittelbar kein von der GbR für die Dachsanieierung zu zahlendes Entgelt vor; da aber das im Dachnutzungsvertrag vereinbarte Entgelt von 1 € jährlich einen eher symbolischen Charakter habe, komme ein tauschähnlicher Umsatz (§ 3 Abs. 12 UStG) in Betracht. Der BFH verwies die Sache an das FG zurück, dem er zu prüfen aufgab, ob die GbR dem Kläger die Nutzung des Daches (nahezu) kostenlos überlassen habe und ob diese Überlassung in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Dachsanieierung stehe.⁵⁸⁾

Wie sich aus dem Orientierungssatz in der juris-Dokumentation des BFH-Urteils ergibt, wurde der Rechtsstreit im 2. Rechtsgang beim FG übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärt und die Klage hatte nach dem Ergebnis der außergerichtlichen Erledigung Erfolg.⁵⁹⁾ Hierbei dürfte der im BFH-Urteil gar nicht erwähnte Umstand wichtig gewesen sein, dass der Kläger im ersten Rechtszug vor dem FG vorgetragen hatte, dass die vertraglich vereinbarte Miete nicht insgesamt 1 €, sondern 1 € pro qm und Jahr betrage, was 1 800 € jährlich ergab; die Formulierungen im verwendeten Mustervertrag aus dem Internet seien missverständlich.⁶⁰⁾ Vermutlich konnte der Kläger das FG

davon überzeugen, dass diese Miete für das mangelhafte Dach angemessen gewesen sei, so dass kein Raum für die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes bestünde.

dd) Urteil FG Sachsen-Anhalt v. 18.4.2023, 5 K 741/17

Es kann auch vorkommen, dass nur scheinbar eine Leistung an einen Mieter erbracht wird. Das FG Sachsen-Anhalt hatte den Fall einer GbR zu beurteilen, deren Gesellschafter die Mieter der Verkaufsflächen eines Einkaufszentrums waren.⁶¹⁾ Die GbR vermarktete das Einkaufszentrum und rechnete flächenabhängige Werbekostenbeiträge gegenüber ihren Gesellschaftern ab.⁶²⁾ Für zwei wirtschaftlich bedeutende Mieter (Ankermieter) bezahlte die Eigentümerin des Einkaufszentrums, eine niederländische B.V., die Werbekostenbeiträge, die auf die von den Ankermietern gemieteten Flächen entfielen. Die GbR ging davon aus, dass ihre Werbeleistungen insoweit gem. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG in den Niederlanden ausgeführt würden und daher nicht umsatzsteuerbar seien.⁶³⁾ Das Finanzamt ging jedoch davon aus, dass die Werbeleistungen nicht an die B.V., sondern an die (in Deutschland ansässigen) Ankermieter erbracht würden und daher steuerpflichtig seien.⁶⁴⁾ Gegen diese steuerliche Behandlung klagte die GbR.⁶⁵⁾

Das FG entschied, es könne dahinstehen, ob die Ankermieter Gesellschafter der Klägerin waren. Nach den Mietverträgen der Ankermieter mit der B.V. waren sie von den Zahlungen der Werbungskostenbeiträge befreit. Im Gegenzug waren sie ihrer Rechte als Gesellschafter während der Zahlung der Werbungskostenbeiträge durch die B.V. enthoben.⁶⁶⁾ Die wirtschaftliche Berechtigung an den Gesellschaftanteilen der Klägerin und die sich daraus ergebende Gesellschafterstellung sei daher in Anwendung des Rechtsgedankens aus § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (wirtschaftliches Eigentum)⁶⁷⁾ der B.V. zuzurechnen.⁶⁸⁾ Die Ankermieter hätten auch kein Interesse an den Leistungen der Klägerin, da beide eigene Werbemaßnahmen schalteten, die sie von den Werbemaßnahmen

50) FG Niedersachsen v. 26.2.2009, 16 K 10033/07, EFG 2009, 791, Rn. 13.

51) BFH v. 16.11.2016, V R 35/16, BFH/NV 2017, 768.

52) BFH v. 16.11.2016, V R 35/16, BFH/NV 2017, 768, Rn. 1.

53) BFH v. 16.11.2016, V R 35/16, BFH/NV 2017, 768, Rn. 1 und 3.

54) BFH v. 16.11.2016, V R 35/16, BFH/NV 2017, 768, Rn. 2.

55) BFH v. 16.11.2016, V R 35/16, BFH/NV 2017, 768, Rn. 3.

56) FG München v. 28.4.2016, 14 K 2804/13, EFG 2016, 1372.

57) BFH v. 16.11.2016, V R 35/16, BFH/NV 2017, 768, Tz. II.1.c.

58) BFH v. 16.11.2016, V R 35/16, BFH/NV 2017, 768, Tz. II.2.

59) <https://www.juris.de/r3/document/STRE201750086/part/L>.

60) FG München v. 28.4.2016, 14 K 2804/13, EFG 2016, 1372, Rz. 8.

61) FG Sachsen-Anhalt v. 18.4.2023, 5 K 741/17, MwStR 2023, 737.

62) FG Sachsen-Anhalt v. 18.4.2023, 5 K 741/17, MwStR 2023, 737, Rz. 3.

63) FG Sachsen-Anhalt v. 18.4.2023, 5 K 741/17, MwStR 2023, 737, Rz. 4.

64) FG Sachsen-Anhalt v. 18.4.2023, 5 K 741/17, MwStR 2023, 737, Rz. 6.

65) FG Sachsen-Anhalt v. 18.4.2023, 5 K 741/17, MwStR 2023, 737, Rz. 10.

66) FG Sachsen-Anhalt v. 18.4.2023, 5 K 741/17, MwStR 2023, 737, Rz. 34 und 35.

67) Vgl. AEAO zu § 39 Nr. 1.

68) FG Sachsen-Anhalt v. 18.4.2023, 5 K 741/17, MwStR 2023, 737, Rz. 36.

Unentbehrlich, wenn es um praktische Fragen des Berufsrechts geht



Darum geht es:

- Gesetz zur Neuregelung des Berufsrechts mit Wirkung ab 1.8.2022
- Aktuelles aus dem Berufsrecht
- Praxisgerechte und fundierte Kommentierungen zum StBerG und zur StBVV
- Beiträge zur zivil- und zur steuerrechtlichen Haftung



Print und Online

Späth

Bonner Handbuch der Steuerberatung

LBW in 3 Ordnern, zz. ca. 3.500 Seiten,
inkl. Online-Zugang zum Werk + 360° StBVV eKommentar
+ eNews Steuern

Bestellen Sie jetzt
unter www.stollfuss.de

Stollfuß

der Klägerin unabhängig machten.⁶⁹⁾ Die B.V. habe die Werbungskostenbeiträge demnach in eigenem Interesse geleistet.⁷⁰⁾

ee) EuGH-Urteil v. 9.10.2001, Mirror Group, C-409/98

Wie ist jedoch ein Fall zu beurteilen, bei dem ein Mieter Geld vom Vermieter erhält, ohne eine erkennbare Leistung hierfür zu erbringen? Hierzu entschied der EuGH, dass ein Mieter, der sich nur verpflichtete, Mieter zu werden und den Mietzins zu zahlen, damit dem Vermieter auch dann keine Dienstleistung erbringe, wenn er hierfür vom Vermieter bezahlt werde.⁷¹⁾ Wenn hingegen der Vermieter aufgrund der Annahme, dass die Anwesenheit des Mieters als Prestigemieter in dem Gebäude andere Mieter anziehe, ihm als Gegenleistung für die Verpflichtung zum Umzug in das Gebäude etwas zahle, könne die Verpflichtung eines solchen Mieters als steuerpflichtige Werbedienstleistung betrachtet werden.⁷²⁾

b) Verwaltungsauffassung

Prätzler/Müller-Adams⁷³⁾ weisen darauf hin, dass die umsatzsteuerliche Behandlung von Vermieterzuschüssen von der Finanzverwaltung auf Bund-Länder-Ebene diskutiert wurde. Aus einem unveröffentlichten⁷⁴⁾ Papier der Hamburger Finanzbehörde gehe hervor, dass ein Baukostenzuschuss Entgelt für eine Leistung des Mieters an den Vermieter darstelle, wenn der Mieter dem Vermieter mit den Baumaßnahmen einen wirtschaftlich nutzbaren Vorteil unmittelbar zuwende (was den genannten BFH-Urteilen V R 35/16 und V R 5/18 entspricht).⁷⁵⁾ Erst wenn die Einordnung als Entgelt für eine Leistung des Mieters ausscheide, könne der Baukostenzuschuss als Mietminderung und damit als Entgeltminderung betrachtet werden (was mit dem hier erörterten Urteil des FG Saarland übereinstimmt).⁷⁶⁾ Nach bundeseinheitlich abgestimmter Verwaltungsauffassung bestünden keine Bedenken, den Zuschuss ratierlich auf die Monatsmieten anzurechnen.⁷⁷⁾ Werde beispielsweise ein Zuschuss von netto 100 000 € gezahlt und betrage die (steuerpflichtige) Monatsmiete 10 000 € netto, schulde der Vermieter erst ab dem elften Mietmonat Ausgangsumsatzsteuer.⁷⁸⁾

69) FG Sachsen-Anhalt v. 18.4.2023, 5 K 741/17, MwStR 2023, 737, Rz. 37.

70) FG Sachsen-Anhalt v. 18.4.2023, 5 K 741/17, MwStR 2023, 737, Rz. 39.

71) EuGH v. 9.10.2001, Mirror Group, C-409/98, Rz. 26, HFR 2002, 69 = UVR 2002, 322.

72) EuGH v. 9.10.2001, Mirror Group, C-409/98, Rz. 27, HFR 2002, 69 = UVR 2002, 322.

73) Prätzler/Müller-Adams, UStB 2021, 16.

74) Es ist für die Finanzämter und für die Steuerpflichtigen gleichermaßen von Nachteil, wenn eine Landesfinanzbehörde nur ihre Finanzämter und nicht die Öffentlichkeit über den auf Bund-Länder-Ebene hergestellten bundeseinheitlichen Konsens über eine zuvor ungeklärte Rechtsfrage unterrichtet. Die Finanzverwaltung verhält sich in einem solchen Fall so, als sei ihr daran gelegen, dass die Steuerpflichtigen nicht erfahren sollen, wie sie es richtig machen könnten. Daher ist auch die Kritik in Prätzler/Müller-Adams, UStB 2021, 16, Tz. IV.3.a gerechtfertigt: „Eine unveröffentlichte Verwaltungsmeinung trägt nicht zur Rechtssicherheit bei.“

75) Prätzler/Müller-Adams, UStB 2021, 16, Tz. II.1.

76) Vgl. Tz. II.1.

77) Prätzler/Müller-Adams, UStB 2021, 16, Tz. II.2.

78) Prätzler/Müller-Adams, UStB 2021, 16, Tz. IV.2.b Beispiel 1.

III. Fazit

Die hier erörterten Fälle von Vermieterzuschüssen zeigen sehr deutlich die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, wonach es bei der Frage, ob ein Steuertatbestand erfüllt ist, stets darauf ankommt, welchen wirtschaftlichen Gehalt der fragliche Vorgang hat und welche wirtschaftlichen Ziele die Beteiligten damit verbinden. Die steuerrechtliche Beurteilung kann dabei auch von der zivilrechtlichen Qualifikation des Rechtsgeschäfts abweichen,⁷⁹⁾ wie z.B. bei der Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung bei Leasingverträgen.⁸⁰⁾

Zahlt ein Vermieter einen – wie auch immer bezeichneten – Betrag an den Mieter mit dem erkennbaren Ziel, dass dieser bestimmte Baumaßnahmen auf dem vermieteten Grundstück oder Grundstücksteil vornimmt, und verschaffen diese Baumaßnahmen auch dem Vermieter einen wirtschaftlichen Vorteil, liegt regelmäßig eine Werklieferung i.S.d. § 3 Abs. 4 UStG des Mieters an den Vermieter vor. Für die Frage, wann der Mieter seine Leistung an den Vermieter erbringt, kann man sich an den Beispielen 1, 4, 6 und 7 des BMF-Schreibens v. 23.7.1986 zu umsatzsteuerlichen Fragen bei der Errichtung von Gebäuden auf fremdem Boden orientieren.⁸¹⁾

Wendet der Vermieter dem Mieter etwas zu und erbringt dieser weder eine Baumaßnahme noch eine andere erkennbare Leistung, so steht die wirtschaftliche Betrachtungsweise regelmäßig der Annahme entgegen, dass der Vermieter einen echten Zuschuss geleistet habe (wie das Finanzamt im Fall des hier erörterten Urteils des FG Saarland annahm),⁸²⁾ da sich fremde Dritte im Allgemeinen nichts schenken.⁸³⁾ Hier wird regelmäßig nur die vom FG Saarland vertretene Lösung in Betracht kommen, eine Mietminderung anzunehmen,⁸⁴⁾ was offenbar auch der Auffassung der Finanzverwaltung entspricht.⁸⁵⁾ Dabei stellt sich allerdings die Frage, wie die Zuwendung des Vermieters mit den Mietzahlungen saldiert werden soll, wenn die Beteiligten hierzu nichts vereinbart haben. Mit dieser Frage hatte sich das FG Saarland leider nicht auseinandergesetzt, denn auch wenn man annimmt, dass schon die im Streitjahr 2013 nach der Zahlung des „Investitionskostenzuschusses“ geleisteten Mietzahlungen zu saldieren gewesen wären, so schuldete die Klägerin gleichwohl die Umsatzsteuer auf die unverminderten Mietzahlungen gem. § 14c Abs. 1 UStG und die Berichtigung des zu hohen Steuerausweises kann nicht rückwirkend erfolgen.⁸⁶⁾ Daher konnte sich der Modus der Saldierung des Zuschusses mit den Mietzahlungen nicht auf die Höhe der Umsatzsteuer des Streitjahres auswirken, so dass es auch keinen Grund gab, wegen dieser für die Praxis sehr interessanten Frage die Revision zuzulassen.⁸⁷⁾

Im Fall einer vertraglich geregelten Mietdauer läge es nahe, die nach der Gewährung des Zuschusses geleisteten Mietzahlungen nicht in voller Höhe mit dem Zuschuss – bis zu dessen vollständigem Verbrauch – zu verrechnen, wie die Finanzverwaltung offenbar vorgehen will,⁸⁸⁾ sondern den Zuschuss gleichmäßig auf die verbleibenden Mietzahlungen zu verteilen. Die Formulierung des FG Saarland „Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Klägerin nur bei Abschluss des

langfristigen Mietvertrages⁸⁹⁾ bereit war, den Investitionskostenzuschuss zu zahlen und der Zuschuss daher in dem Mietzins über die Dauer der Grundmietzeit von zehn Jahren einkalkuliert war“⁹⁰⁾ lässt vermuten, dass auch das FG von einer gleichmäßigen Verteilung des Zuschusses – hier auf die Verlängerung der Mietzeit – ausgeht.

Da die Klägerin die angenommene Mietminderung mit der Gewährung des Zuschusses vorfinanziert hat, will das FG Saarland die späteren „Mietzahlungen“ in einen Mietzins sowie in einen (Zins- und) Tilgungsanteil für diese (umsatzsteuerfreie) Darlehensgewährung aufteilen.⁹¹⁾ Es ist jedoch nicht nachvollziehbar, warum es bei dieser Gestaltung einen Zinsanteil geben sollte. Da sich der vom Mieter während der restlichen Laufzeit des Mietvertrags gezahlte Gesamtbetrag nicht ändert, kann der Vermieter mit diesen Zahlungen nichts erhalten, was ihm nicht ohnehin zugestanden hätte. Für die Annahme eines Zinsertrags des Vermieters gibt es daher – ohne Vereinbarung einer Verzinsung – keinen Grund.⁹²⁾

Unabhängig davon, ob die hier erörterten Fälle von Vermieterzuschüssen als entgeltliche Leistung des Mieters oder als Mietminderung zu behandeln sind, führen sie, wenn sie umsatzsteuerrechtlich korrekt behandelt werden, bei zum Vorsteuerabzug berechtigten Beteiligten zu keiner umsatzsteuerlichen Belastung. Stellt sich jedoch nachträglich heraus, dass die Beteiligten bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung die falsche Wahl getroffen haben, kommt es zu unvermeidlichen finanziellen Schäden, entweder weil Umsatzsteuer nach § 14c UStG geschuldet wird oder eine Rechnung über eine erbrachte Leistung erst nachträglich erteilt wird.⁹³⁾ Um solche Konsequenzen zu vermeiden, müssen die Beteiligten über den von ihnen gewollten wirtschaftlichen Erfolg Einvernehmen erzielen und dieses in den vertraglichen Vereinbarungen unmissverständlich formulieren. Der vom FG Saarland entschiedene Fall, in dem die Klägerin einräumen

79) Vgl. AEAO zu § 4 Nr. 3 Satz 2 und 5.

80) Vgl. Abschn. 3.5 Abs. 5, 7 und 7a UStAE.

81) BMF v. 23.7.1986, IV A 2-S 7100-76/86, BStBl I 1986, 432.

82) Vgl. Tz. I.

83) Mychajluk, Anmerkung zu FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1267, Tz. III.

84) Vgl. Tz. II.1.

85) Vgl. Tz. II.2.b.

86) Abschn. 14c.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE.

87) Mychajluk, Anmerkung zu FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1267, Tz. III; Prätzler, Anmerkung zu FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, jurisPR-SteuerR 40/2023 Anm. 4, Tz. D.

88) Vgl. Tz. II.2.b.

89) Gemeint ist die zehnjährige Verlängerung der Mietzeit durch die NV 4.

90) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 40.

91) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 43.

92) Ähnlich Masuch, Anmerkung zu FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, MwStR 2023, 741: Wenn die Klägerin beabsichtigte, die Mieterin dauerhaft (teilweise) von der Mietzinsverpflichtung zu entlasten, widerspricht dies der Annahme einer gesonderten Darlehensvergabe durch die Klägerin (und damit auch der Annahme eines Zinsanteils).

93) Vgl. die Beispiele in Prätzler/Müller-Adams, UStB 2021, 16, Tz. IV.3.b, sowie den Hinweis in Masuch, Anmerkung zu FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, MwStR 2023, 741: Die Herbeiführung korrespondierender Steuerzahllasten ist von der Ausstellung ordnungsgemäßer Rechnungen abhängig.

musste, dass nicht mehr aufklärbar sei, welche Intention der fraglichen Vereinbarung zugrunde gelegen hätte,⁹⁴⁾ stellt die schlimmstmögliche Abweichung von der gebotenen Verfahrensweise dar und sollte insofern als abschreckendes Beispiel dienen.

Schließlich stellt sich die Frage, ob zu der mangelhaften Beweisvorsorge der Klägerin eine unzureichende Sachverhaltsaufklärung des FG hinzugetreten ist. Die dem Urteil zu entnehmenden Sachverhaltsinformationen beschränken sich auf Details der scheinbar recht umfangreichen NV 4, aber sie lassen es durchaus vorstellbar erscheinen, dass die Klägerin den „Investitionskostenzuschuss“ hauptsächlich deshalb gezahlt hat, damit die A-GmbH für weitere zehn Jahre Mieterin bleibt und während dieser Zeit andere Mieter anlockt. Schließlich hatte die A-GmbH zuvor fast das gesamte Grundstück gemietet, so dass es der Klägerin ein dringendes Anliegen gewesen sein dürfte, neue Mieter für die nun leerstehenden Teilflächen zu finden. Das FG beschränkt sich hierzu auf die Feststellung, dass keine Umstände vorgetragen worden seien, die für die Eigenschaft der A-GmbH als Prestigemieterin sprächen,⁹⁵⁾ und die A-GmbH aufgrund des ursprünglichen Mietvertrags ohnehin verpflichtet gewesen wäre, bis Mitte 2015 Mieterin zu bleiben.⁹⁶⁾

Wenn aber der Einzug in ein Gebäude als Prestigemieter eine Werbeleistung sein kann,⁹⁷⁾ kann dies auch auf die Verlängerung eines Mietvertrags als Prestigemieter zutreffen. Hierzu wäre festzustellen gewesen, welche Tätigkeit die A-GmbH ausübte und mit welchem äußerlich erkennbaren wirtschaftlichen Erfolg. Ggf. hätte sich dann die Frage gestellt, ob die Rechnung der A-GmbH v. 26.4.2013 rückwirkend berichtigungsfähig ist und der Klägerin durch hinreichend deutliche Angabe der erbrachten Leistung nachträglich den Vorsteuerabzug für das Streitjahr eröffnen könnte.⁹⁸⁾ Von daher erscheint es nicht ausgeschlossen, dass der BFH einer evtl. eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde stattgibt und die Revision gem. § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO wegen eines Sachaufklärungsmangels zulässt.

94) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 27.

95) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 30.

96) FG Saarland v. 14.6.2023, 1 K 1264/19, EFG 2023, 1263, Rz. 31.

97) EuGH v. 9.10.2001, *Mirror Group*, C-409/98, Rz. 27, HFR 2002, 69 = UVR 2002, 322.

98) Vgl. Abschn. 15.2a Abs. 7 UStAE.

Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht

Verlag: Stollfuß Verlag, Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn, Telefon (02 28) 7 24-0; 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 Krausel, Anschrift des Verlags.

Manuskripte: Adresse für Manuskripte: Stollfuß Verlag, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn. Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u.Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u. Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden. Stollfuß Verlag – Lefebvre Sarrut GmbH behält sich eine Nutzung ihrer Inhalte für das Text und Data Mining im Sinne von § 44b Urheberrechtsgesetz/KI-Training vor.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint monatlich. Bezugspreis (einschl. USt): halbjährlich 206,50 €, Preis der Einzelnummer: 49,50 €, jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

Anzeigen: 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. 43. Einzusehen im Internet unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Dr. Sarah Grzeschik, Stollfuß Verlag, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn.

Gedruckt auf 100 % PEFC zert. Papier, EU Eco Label.

ISSN 0935-7998

Veranstaltungshinweise

Veranstalter: DAI Deutsches Anwaltsinstitut e.V. / Präsenzveranstaltungen/Livestream

- **53. Jahresarbeitstagung Praxis des Internationalen Steuerrechts** (4. – 5.11.2024, Frankfurt/M. und Live-Online)

Leitung: Dr. Dirk Pohl, Dipl.-Finanzwirt, RA, FAFStR, StB (München)

Kontakt und Anmeldung:

DAI Fachinstitut für Steuerrecht
info@anwaltsinstitut.de
www.anwaltsinstitut.de

Gerard-Mortier-Platz 3
44793 Bochum

Telefon: 0234 97064-0
Telefax: 0234 703507

Veranstalter: DAI Deutsches Anwaltsinstitut e.V. / eLearning/Selbststudium

- Online-Vortrag LIVE: **Auswirkungen des MoPeG auf das Steuerrecht** (26.2.2024)
Referent: Dirk Krohn, Groß- und Konzernbetriebsprüfung des Landes Schleswig-Holstein (Kiel)
- Online-Vortrag LIVE: **Update Erbschaft-/Schenkungssteuer und Bewertung** (26.4.2024)
Referent: Wilfried Mannek, RD, Dipl.-Finanzwirt, FinMin NRW (Düsseldorf)
- Online-Vortrag LIVE: **Steuerrechtliche Praxisprobleme der Personengesellschaften, einschließlich Auswirkungen des MoPeG** (2.5.2024)
Referent: Prof. Dr. Lars Micker, BScEc, LL.M., FHS für Finanzen NRW (Nordkirchen)
- Online-Vortrag LIVE: **Steuerliche Fallstricke der Erbaueinandersetzung** (4.6.2024)
Referent: Dr. Christopher Riedel, LL.M., RA, FAFStR, StB, Mediator (Düsseldorf)
- Online-Kurs Selbststudium: **Der Pflichtteilsanspruch aus erbschaftsteuer- und schenkungssteuerrechtlicher 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: **Umsatzsteuer bei Immobilien** (Beginn: jederzeit)
Referentin: Martha Klink, RAin, StBin (München)
- Online-Vortrag Selbststudium: **Grundsteuer-Reform** (Beginn: jederzeit)
Referent: Wilfried Mannek, RD, Dipl.-Finanzwirt, FinMin NRW (Düsseldorf)

Kontakt und Anmeldung:

DAI Fachinstitut für Steuerrecht
info@anwaltsinstitut.de
www.anwaltsinstitut.de

Gerard-Mortier-Platz 3
44793 Bochum

Telefon: 0234 97064-0
Telefax: 0234 703507

Veranstalter: nwb Akademie

- **Erbschaftsteuer: Bewertung des Betriebsvermögens** (1.2. – 2.2.2024 Online; 10.6.2024 Hamburg)
Referent: Christian Saecker, SGL ErbSt, Betriebsvermögensbewertung und GrESt, FA für Verkehrsteuern & Grundbesitz (Hamburg)
- **Umsatzsteuerliche Brennpunkte bei Immobilien** (12.3. – 13.3.2024 Online; 18.6.2024 Düsseldorf)
Referent: Marco Fuß, StB, Geschäftsführer, ZfU Steuerberatungsgesellschaft mbH (Münster)
- **Haftungsfälle Umsatzsteuer – Haftungsprävention/Tax Compliance** (10.4.2024 Online)
Referenten: Dr. Hilmar Erb, RA, FA für Strafrecht und Steuerrecht, Partner, Witzel Erb Backu & Partner; Lukas Hechl, StB, Senior Manager Indirect Tax, Deloitte GmbH WPG

Kontakt und Anmeldung:

NWB Verlag GmbH & Co. KG
seminare@nwb.de
www.nwb-akademie.de

Eschstraße 22
44629 Herne

Tel.: (02323) 141 888
Fax: (02323) 141759