

# UR

## Umsatzsteuer- Rundschau

**Heft 1**

**5. Januar 2009**

**S. 1–36**

**PVSt 6791**

**Herausgegeben  
in Verbindung mit dem  
UmsatzsteuerForum e.V.**

---

### Aufsatz

*Dr. Gerhard Specker*

**Zusatzkonto eines Zentralregulierers** als Beispiel für die Entgeltminderung in Leistungsketten – Zugleich Anmerkung zu BFH, Urt. v. 13.3.2008 – V R 70/06, UR 2008, 651 1

### Diskussionsbeitrag

*Werner Widmann*

Mehrwertsteuer geht auch anders! – Zum **Entwurf eines Umsatzsteuergesetzbuches** von Paul Kirchhof 9

---

### Rechtsprechung

**Steuerbefreiungen:** Keine Steuerbefreiung eines entgeltlichen Verzichts auf das an einem Grundstück eingeräumte Ankaufsrecht (BFH v. 3.9.2008) 18

**Steuerbefreiungen:** Keine Umsatzsteuerbefreiung für Gutachtertätigkeit einer Krankenschwester zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit (BFH v. 8.10.2008) 22

**Steuerbefreiungen:** Kein Ausschluss von Amateurtheatern von der Umsatzsteuerbefreiung für gleichartige kulturelle Einrichtungen bei öffentlicher Aufführung von Theaterstücken in künstlerischer Form (BVerwG v. 31.7.2008) 25

**Ausfuhrlieferung:** Anforderungen an die Erbringung eines Ausfuhrnachweises in Beförderungsfällen (BFH v. 31.7.2008) 27

  
Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln

[www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

# Ein Buch für alle Fälle.

www.otto-schmidt.de

Auf dieses Buch greift der Berater als erstes zu, wenn er mit Umwandlungsfragen konfrontiert wird, die heute ja zu seinem täglich Brot gehören. Weil es ihm die komplizierte Spezialmaterie auf einfache Weise erschließt.

Das Buch ist nach dem ABC der Rechtsformen aufgebaut. So können Sie sich im Handumdrehen über sämtliche Voraussetzungen und Konsequenzen aller möglichen Umwandlungen von einer Rechtsform in die andere einen Überblick verschaffen.

Dabei wird jeder Umwandlungsvorgang nicht nur unter gesellschaftsrechtlichen, sondern auch unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten gewürdigt.

Rund 300 Einzelfälle werden so behandelt. Prägnant, präzise, praxisorientiert. Dazu gibt es Empfehlungen



Schwedhelm **Die Unternehmensumwandlung**  
Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel, Einbringung.  
Von RA, FASr Dr. Rolf Schwedhelm. 6., neu bearbeitete Auflage 2008, 480 Seiten DIN A5, flex. gbd., inkl. CD 89,90 €. ISBN 978-3-504-62313-5.

für optimale Gestaltung und Hinweise auf Kosten für Berater, Notare und Gerichte.

Ganz aktuell werden neben der SE ins ABC der Rechtsformen die Umwandlung europäischer Kapitalgesellschaften neu aufgenommen. Zusammenfassend als Europäische Kapitalgesellschaft (EU-Kap) bezeichnet, werden die Umwandlungsmöglichkeiten in und aus der Limited, SA, SARL, BV und so weiter ab sofort in diesem Buch bestens behandelt.

Auf der beiliegenden CD sind neben dem gesamten Text des Buches das UmwG, das UmwStG, die einschlägigen BMF-Schreiben und über 300 Entscheidungen zum Umwandlungsrecht im Volltext hinterlegt.

Kurzum: ein gutes Buch von einem guten Autor, das Ihnen immer sehr schnell sagt, was an Umwandlung möglich ist.

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-943** ----- ✂

☒ Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht Schwedhelm **Die Unternehmensumwandlung** 6. Auflage, flex. gbd., inkl. CD 89,90 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-62313-5

Name \_\_\_\_\_ Straße \_\_\_\_\_ PLZ \_\_\_\_\_ Ort \_\_\_\_\_

Telefon \_\_\_\_\_ Fax \_\_\_\_\_ Datum \_\_\_\_\_ Unterschrift \_\_\_\_\_ 11/07

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

## Inhaltsverzeichnis

### Aufsatz

Dr. Gerhard Specker

**Zusatzkonto eines Zentralregulierers als Beispiel für die Entgeltminderung in Leistungsketten – Zugleich Anmerkung zu BFH, Urt. v. 13.3.2008 – V R 70/06, UR 2008, 651**

### Diskussionsbeitrag

Werner Widmann

**Mehrwertsteuer geht auch anders! – Zum Entwurf eines Umsatzsteuergesetzbuches von Paul Kirchhof**

### Rechtsprechung

**Steuerbare Umsätze:** Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Übereignung eines noch zu bebauenden Grundstücks mitsamt Mietvertrag (UStG 1999 §1 Abs.1a; 6. EG-Richtlinie Art.5 Abs.8)  
BFH, Urt. v. 18.9.2008 – V R 21/07

**Steuerbefreiungen:** Keine Steuerbefreiung eines entgeltlichen Verzichts auf das an einem Grundstück eingeräumte Ankaufsrecht (UStG §4 Nr.9 Buchst.a; GrEStG §1 Abs.1 Nr.6 und Nr.7, §1 Abs.2, §9 Abs.2 Nr.3; 6. EG-Richtlinie Art.5 Abs.1, Art.13 Teil B Buchst.g, Art.33 Abs.1; FGO §74)  
BFH, Urt. v. 3.9.2008 – XI R 54/07

**Steuerbefreiungen:** Keine Umsatzsteuerbefreiung für Gutachtertätigkeit einer Krankenschwester zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit (UStG 1999 §4 Nr.14, Nr.15 Buchst.a, Nr.16 Buchst.d und e; 6. EG-Richtlinie Art.13 Teil A Abs.1 Buchst.c und g)  
BFH, Urt. v. 8.10.2008 – V R 32/07

**Steuerbefreiungen:** Kein Ausschluss von Amateurtheatern von der Umsatzsteuerbefreiung für gleichartige kulturelle Einrichtungen bei öffentlicher Aufführung von Theaterstücken in künstlerischer Form (VwGO §132 Abs.2 Nr.1 bis 3; UStG §4 Nr.20 Buchst.a, §9, §12 Abs.2 Nr.7, §15)  
BVerwG, Beschl. v. 31.7.2008 – 9 B 80.07

**Ausfuhrlieferung:** Anforderungen an die Erbringung eines Ausfuhrnachweises in Beförderungsfällen (UStG 1999 §4 Nr.1, §6 Abs.1 und 4; UStDV §8, §9; 6. EG-Richtlinie Art.15 Nr.1 und 2)  
BFH, Urt. v. 31.7.2008 – V R 21/06

### Verwaltungsentscheidungen

- Lieferung, sonstige Leistung:** Auswirkungen des BFH-Urteils zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermögensverwaltung (Portfolioverwaltung) – BFH, Urt. v. 11.10.2007 – V R 22/04, UR 2008, 215 m. Anm. Englisch, Hahne, Philipowski und Sedlmaier (UStG §3, §3a Abs.1, 3 und 4 Nr.6 Buchst.a, §4 Nr.8 Buchst.e und h; MwStSystRL Art.56 Abs.1 Buchst.e, Art.135 Abs.1 Buchst.a-f; 6. EG-Richtlinie Art.9 Abs.2 Buchst.e Gedankenstrich 5, Art.13 Teil B Buchst.a und d)  
BMF, Schr. v. 9.12.2008 – IV B 9 - S 7117-f/07/10003 – DOK 2008/0682415 29
- Lieferung, sonstige Leistung:** Umsatzsteuerliche Behandlung von sale-and-lease-back-Geschäften (UStG §3 Abs.1, §14c Abs.2)  
BMF, Schr. v. 4.12.2008 – IV B 8 - S 7100/07/10031 – DOK 2008/0681362 30
- Lieferung, sonstige Leistung:** Leistungsbeziehungen bei der Abgabe werthaltiger Abfälle – Anwendung der Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes (UStG §3 Abs.12, §10 Abs.2)  
BMF, Schr. v. 1.12.2008 – IV B 8 - S 7203/07/10002 – DOK 2008/0679398 31
- Steuersätze:** Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Durchführung von Impfungen gegen die Blauzungenkrankheit (UStG §12 Abs.2 Nr.4, §10 Abs.1, §14c Abs.2)  
BayLfSt, Vfg. v. 30.10.2008 – S 7234.2.1 - 1/11 St 34 33
- Leistungsempfänger als Steuerschuldner:** Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen (UStG §13b Abs.1 Nr.4)  
OFD Karlsruhe, Vfg. v. 29.2.2008 – USt-Kartei S 7279 - Karte 1 34
- Steuerberechnung:** Umsatzsteuer-Umrechnungskurse für den Monat November 2008 (UStG §16 Abs.6)  
BMF, Schr. v. 1.12.2008 – IV B 9 - S 7329/08/10001 – DOK 2008/0680414 36

# Du sollst dich wehren.

Dieses Buch ist ein praktisches Nachschlagewerk für den gesamten Steuerrechtsschutz. Denn nur wer die verfahrensrechtlichen Spielregeln beherrscht, kann die Rechte seines Mandanten auch wirksam durchsetzen.

Hier erfahren Sie, wie man sich in sämtlichen Verfahrensstadien richtig verhält. Ob beim Einspruch, bei Verfahren vor den Finanzgerichten, dem BFH, vor dem BVerfG oder dem EuGH. Man macht Sie mit dem vorläufigen Rechtsschutz vertraut wie auch mit dem Rechtsschutz im Vollstreckungs- und Insolvenzverfahren – beides in der alltäglichen Beratungspraxis von großer Bedeutung.

Wie es sich für ein echtes Hand-



Schmidt-Troje/Schaumburg **Der Steuerrechtsschutz**  
Von Präsident des FG Köln Dr. Jürgen Schmidt-Troje  
und Vizepräsidentin des FG Köln Dr. Heide Schaumburg.  
3. Auflage 2008, 503 Seiten Lexikonformat,  
gbd. 49,80 €. ISBN 978-3-504-16562-8

buch gehört, gibt es zu allem die nötigen Hilfsmittel, die Ihnen die praktische Umsetzung erleichtern oder Sie schnell vom jeweiligen Problem zur Lösung führen: Beispiele, Empfehlungen, Muster, Fristentabelle. Ein ABC der Klagemöglichkeiten und ein umfangreiches Stichwortverzeichnis.

Die Autoren sind bekannte Gerichtspraktiker. Ihre Darstellung ist leicht verständlich, sehr stringent und empfiehlt Ihnen im Interesse eines Erfolg versprechenden Rechtsschutzes immer den sicheren Weg.

Du sollst dich wehren. Dafür gibt es dieses Buch. Natürlich rundum auf dem neuesten Stand. Leseprobe? **www.otto-schmidt.de**

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-9 43** -----

☒ Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht Schmidt-Troje/Schaumburg **Der Steuerrechtsschutz**  
3. Auflage, gbd. 49,80 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-16562-8

Name

Straße

PLZ

Ort

Telefon

Fax

Datum

Unterschrift

12/08

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

# UR Umsatzsteuer- Rundschau

Verlag Dr. Otto Schmidt

5. Januar 2009

Seiten 1–36

58. Jahrgang · 1/2009

*Dr. Gerhard Specker\**

## **Zusatzkonto eines Zentralregulierers als Beispiel für die Entgeltminderung in Leistungsketten**

**– Zugleich Anmerkung zu BFH, Urt. v. 13.3.2008 – V R 70/06, UR 2008, 651 –**

*In seinem Urteil vom 13.3.2008 (BFH, Urt. v. 13.3.2008 – V R 70/06, UR 2008, 651; Vorinstanz: FG Köln, Urt. v. 27.4.2006 – 10 K 4948/05, EFG 2006, 1620) hatte der BFH über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung eines Zusatzkontos zu entscheiden, den eine Zentralregulierungsgenossenschaft ihren Mitgliedsfirmen zusätzlich zum Lieferantenskonto einräumte. Der BFH beurteilte den Zusatzkonto als Entgeltminderung des Zentralregulierers im Verhältnis zu den Lieferanten, obwohl der Zusatzkonto den Mitgliedsfirmen (Kunden der Lieferanten) gewährt wurde. Zur Begründung verwies der BFH auf seine sowie die Rechtsprechung des EuGH zu Preisnachlässen in Leistungsketten. Danach kann der erste Unternehmer in einer Leistungskette auch dann eine Entgeltminderung geltend machen, wenn die vom Preisnachlass begünstigte Person nicht sein Vertragspartner bzw. Leistungsempfänger ist. Dies hatte der EuGH bejaht für Preisnachlässe ei-*

*nes Herstellers in Form von Gutscheinen an die Kunden der von ihm belieferten Einzelhändler (EuGH, Urt. v. 24.10.1996 – Rs. C-317/94 – Elida Gibbs, EuGHE 1996, I-5339 = BStBl. II 2004, 324 = UR 1997, 265 m. Anm. Weiß; EuGH, Urt. v. 15.10.2002 – Rs. C-427/98 – Kommission/Deutschland, EuGHE 2002, I-8315 = BStBl. II 2004, 328 = UR 2002, 523). Der BFH übertrug diese Rechtsprechung auf Preisnachlässe eines Vermittlers von sonstigen Leistungen (BFH, Urt. v. 12.1.2006 – V R 3/04, BStBl. II 2006, 479 = UR 2006, 285 m. Anm. Stadie; BFH, Urt. v. 13.7.2006 – V R 46/05, BStBl. II 2007, 186 = UR 2007, 148). Dieser Beitrag untersucht die umsatzsteuerlichen Besonderheiten der Zentralregulierung anhand des Urteilsfalls (Zusatzkonto) sowie des umgekehrten Falls der Skontokürzung durch den Zentralregulierer und unter Berücksichtigung des eigens für die Zentralregulierung geschaffenen § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG.*

### **I. Überblick über die Zentralregulierung**

Zentralregulierungsgenossenschaften wie die Klägerin (und Revisionsführerin) übernehmen für ihre Mitgliedsfirmen (auch Anschlusskunden oder Anschlusshäuser genannt) den Zahlungs- und Abrechnungsverkehr gegenüber deren Lieferanten.<sup>1</sup> Zentralregulierer sind typischerweise Genossenschaften oder genossenschaftlich strukturierte Unternehmen. Sie begleichen die Verbindlichkeiten ihrer Mitgliedsfirmen gegenüber deren Lieferanten unter Inanspruchnahme der Lieferantenskonti und treten so in Vorleistung für

ihre Mitglieder. Rahmenverträge mit den Lieferanten bestimmen die Konditionen der Zentralregulierung einschließlich einer besonderen Vergütung für den Zentralregulierer (sog. Zentralregulierungsprovision bzw. -rabatt). Denn dieser übernimmt regelmäßig das Delkredere für seine Mitgliedsfirmen.<sup>2</sup> Neben anderen Vorteilen ergeben sich dadurch für die Lieferanten wie für die Mitglieder insbesondere positive Liquiditätseffekte.<sup>3</sup> Die Zahlungskonditionen der Mitgliedsfirmen gegenüber dem Zentralregulierer bestimmen sich regelmäßig nach den in Anspruch genommenen Zahlungsfristen. Dies kann auch dazu füh-

\* Rechtsanwalt Dr. Gerhard Specker ist tätig bei P+P Pöhlath + Partners, Berlin.

1 Vgl. Krüger/Achsnick, NZI 2007, 687; Güldenagel, UR 1971, 337.

2 Vgl. OLG Düsseldorf, Urt. v. 15.6.2004 – I-23 U 3/04, BeckRS 2005, 03557; Krüger/Achsnick, NZI 2007, 687. Das

Delkredere als Haftung für fremde Schulden kann etwa durch Bürgschaft, Schuldbeitritt oder Garantievertrag erfolgen, vgl. Baumbach/Hopt, HGB, 33. Aufl., München 2008, § 86b HGB Rz. 2, 6.

3 Siehe dazu Krüger/Achsnick, NZI 2007, 687 (688).

## Zusatzkonto eines Zentralregulierers als Beispiel für die Entgeltminderung in Leistungsketten

ren, dass der Lieferantenskonto nur gekürzt oder gar nicht an die Mitglieder weitergereicht wird.<sup>4</sup>

### II. Urteilsfall

Die Klägerin und Revisionsführerin, eine Genossenschaft, wickelte im Urteilsfall die Zentralregulierung für die ihr angeschlossenen Einzelhändler wie folgt ab: Die Mitglieder bestellten Waren bei den Lieferanten. Diese übersandten die an die Mitgliedsfirmen adressierten Rechnungen an die Klägerin. Diese zahlte den Rechnungsbetrag unter Abzug eines Lieferantenskontos von 3%. Aufgrund von sog. „Kooperationsverträgen“ mit den Lieferanten erhielt die Klägerin eine „Leistungs-Provision“ in Höhe von 4% des Warenpreises (Zentralregulierungsrabatt). Damit vergüteten die Lieferanten die Klägerin für die Übernahme der Zentralregulierung und des Delkredere in Form einer selbstschuldnerischen Bürgschaft. Die Klägerin stellte den Lieferanten darüber gesonderte Rechnungen mit Umsatzsteuer aus. Von ihren Mitgliedern erhob die Klägerin ein pauschales Monatsentgelt und einen umsatzbezogenen Verwaltungsbeitrag. Die Originale der Lieferantenrechnungen leitete die Klägerin an ihre Mitglieder weiter und gewährte diesen bei Einhaltung bestimmter Zahlungsziele einen Skonto von 4%. Sie reichte also nicht nur den Lieferantenskonto von 3% an ihre Mitglieder weiter, sondern darüber hinaus auch 1% „Zusatzkonto“.

Die Lieferanten machten aufgrund des von ihnen gewährten Skontos eine Entgeltminderung in Höhe von 3% des Warenpreises geltend. Die Mitgliedsfirmen unternahmen entsprechend des ihnen von der Klägerin eingeräumten Nachlasses eine Vorsteuerkürzung in Höhe von 4%. Die Klägerin selbst führte hinsichtlich des Lieferantenskontos von 3% („Skonto-Ertrag“) ebenfalls eine Vorsteuerkürzung durch und erklärte zugleich einen „negativen Umsatz“ in Höhe von 4% für den von ihr selbst eingeräumten Nachlass von 4% gegenüber ihren Mitgliedsfirmen („Skonto-Aufwand“). Im Ergebnis machte die Klägerin eine „negative Umsatzsteuer“ auf den Zusatzkonto in Höhe von 1% geltend. Ihren Mitgliedsfirmen erteilte sie eine „Gutschrift“ über den 4%-Nachlass ohne Ausweis von Umsatzsteuer. Sowohl die Vorsteuerkürzung, die Er-

klärung eines negativen Umsatzes als auch die „Gutschrift“ an die Mitglieder waren in umsatzsteuerlicher Hinsicht nicht korrekt, führten aber – im Ergebnis wie die Entscheidung des BFH – dazu, dass sich nur der Zusatzkonto von 1% bei der Klägerin als Entgeltminderung auswirkte. Sowohl das Finanzamt<sup>5</sup> als auch das FG Köln sahen in dem Zusatzkonto dagegen ein von der Klägerin gezahltes Entgelt für eine Leistung der Mitglieder, für die jedoch keine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis vorlag. Daher verweigerten sie der Klägerin den Vorsteuerabzug hinsichtlich des Zusatzkontos.

### III. Umsatzsteuerliche Beurteilung durch den BFH

#### 1. Lieferantenskonto (keine Auswirkungen auf Zentralregulierer)

Die Inanspruchnahme eines Zielskontos für die Zahlung innerhalb einer bestimmten Frist<sup>6</sup> führt zu einer Minderung des Entgelts und der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage beim leistenden Unternehmer gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG.<sup>7</sup> Das maßgebliche Entgelt i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG kann auch durch eine nachträgliche Vereinbarung noch verändert werden.<sup>8</sup> In entsprechender Höhe hat der Leistungsempfänger seinen Vorsteuerabzug zu korrigieren (§ 17 Abs. 1 Satz 2 UStG). Entgeltminderung bzw. Vorsteuerkürzung sind nicht von der Berichtigung der Rechnung abhängig, die ursprüngliche Rechnung wird nicht unrichtig.<sup>9</sup>

Im Urteilsfall führte der Lieferantenskonto daher zu einer Entgeltminderung bei den Lieferanten. Die für die entsprechende Vorsteuerkorrektur „zuständigen“ Leistungsempfänger bleiben jedoch ungeachtet der Zentralregulierung die jeweiligen Mitgliedsfirmen. Denn Leistungsempfänger im umsatzsteuerlichen Sinne und damit nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG vorsteuerabzugsberechtigt bzw. nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG korrekturverpflichtet ist grundsätzlich nur der jeweilige Vertragspartner.<sup>10</sup> Die Warenkaufverträge mit den Lieferanten schließen aber allein die Mitgliedsfirmen.<sup>11</sup> Die Vorsteuerkorrektur durch die Mitgliedsfirmen ist daher selbst dann zwingend, wenn der Zentralregulierer den Skonto nur gekürzt oder

4 Siehe zur Skontoreduzierung unten IV.

5 Ursprünglich vertrat das Finanzamt die Auffassung, die Weiterleitung des Preisnachlasses von 4% sei bei der Klägerin lediglich ein durchlaufender Posten, der sich bei ihr umsatzsteuerlich nicht auswirken dürfe.

6 Im Gegensatz zu anderen Formen des Preisnachlasses wirkt sich der Zielskonto erst nach Ausführung des Umsatzes aus, vgl. *Lippross*, UR 2006, 142 (143); *Gold*, UR 2006, 493 – beide mit Abgrenzungen zu anderen Formen von Preisnachlässen.

7 Abschn. 151 Abs. 1 Satz 1 UStR. Vgl. *P. Weymüller* in *Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch*, § 208 Rz. 261; a.A. *Stadie* in *Rau/Dürrwächter, UStG*, § 17 UStG Anm. 154 – *Stadie* zufolge ist nur der um den Skonto reduzierte Betrag Entgelt für die Warenlieferung und der Skontobetrag – sofern nicht in Anspruch genommen – Entgelt für eine (umsatzsteuerfreie) Kreditgewährung.

8 BFH, Urt. v. 11.5.2006 – V R 33/03, BStBl. II 2006, 699 = UR 2006, 477.

9 So auch BFH, Urt. v. 12.1.2006 – V R 3/04, BStBl. II 2006, 479 = UR 2006, 285 m. Anm. *Stadie*; vgl. auch *Nieuwenhuis* in *Offerhaus/Söhn/Lange, UStG*, § 17 UStG Rz. 88 f.; Anm. *Stadie*, UR 2006, 287; FG Köln, Urt. v. 16.7.2003 – 3 K 52/98, EFG 2003, 1503; Abschn. 223 Abs. 3 Satz 3 UStR. Die beteiligten Unternehmer haben die Korrektur unabhängig voneinander vorzunehmen. Nur für den Fall einer pauschalen Entgeltminderung, die sich auf unterschiedlich besteuerte Lieferungen bezieht, ist ein Belegtausch mit entsprechender Aufteilung erforderlich (§ 17 Abs. 4 UStG; Abschn. 223 Abs. 3 Satz 4 UStR).

10 Vgl. nur Abschn. 192 Abs. 16 Sätze 1, 2 UStR; *Heidner* in *Bunjes/Geist, UStG*, 8. Aufl., München 2005, § 15 UStG Rz. 34.

11 Vgl. zur Abgrenzung zum Streckengeschäft bei Zentralregulierung OLG Düsseldorf, Urt. v. 15.6.2004 – I-23 U 3/04, BeckRS 2005, 03557.



## Zusatzkonto eines Zentralregulierers als Beispiel für die Entgeltminderung in Leistungsketten

gar nicht an diese weitergibt (Skontokürzung<sup>12</sup>). Für den Zentralregulierer bleibt der Lieferantenskonto daher ohne umsatzsteuerliche Auswirkung; er ist eine Entgeltminderung im Leistungsverhältnis Lieferanten – Mitgliedsfirmen.<sup>13</sup> Seine umsatzsteuerliche Behandlung ist von den tatsächlichen Zahlungsflüssen über den Zentralregulierer zu trennen. Etwas anderes gilt nur bei Anwendung der Sonderregelung des § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG, die eine zusammengefasste Vorsteuerkorrektur durch den Zentralregulierer an Stelle seiner Mitgliedsfirmen erlaubt.<sup>14</sup> Die Klägerin hatte davon jedoch keinen Gebrauch gemacht.

### 2. Zentralregulierungsrabatt für Leistung des Zentralregulierers an Lieferanten

Der Zentralregulierungsrabatt für die Klägerin in Höhe von 4% des Warenpreises ist das Entgelt der Lieferanten für eine Leistung der Klägerin, nämlich für die Durchführung der Zentralregulierung und die Übernahme des Delkredere für ihre Mitglieder.<sup>15</sup> Letztere (Teil-) Leistung ist zwar nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei. Durch Abrechnung mit Umsatzsteuer hat die Klägerin insoweit aber nach § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerfreiheit verzichtet. Der Zentralregulierungsrabatt ist Entgelt für eine eigenständige Leistung und keine einem Skonto gleiche Entgeltminderung für die Warenlieferung.<sup>16</sup> Die Mitglieder sind davon nicht betroffen.

### 3. Zusatzkonto des Zentralregulierers an seine Mitgliedsfirmen

Die zutreffende umsatzsteuerliche Beurteilung des Zusatzkontos schließlich hängt entscheidend von der Analyse der Vertrags- und Leistungsbeziehungen ab. Dies wird an den abweichenden Beurteilungen durch das Finanzamt und das FG Köln einerseits und den BFH andererseits deutlich.

#### a) Leistungsbeziehungen zwischen Zentralregulierer und Mitgliedsfirmen

Nach Auffassung des Finanzamts wie des FG Köln<sup>17</sup> soll der Zusatzkonto Entgelt für eine Leistung der Mitgliedsfirmen an die Klägerin sein. Denn durch die Überlassung der Regulierung ihrer Verbindlichkeiten an die Klägerin werde diese erst in die Lage versetzt, den Zentralregulierungsrabatt zu erwirtschaften. Diese Beurteilung der Leistungsbeziehungen hatte vor dem BFH zu Recht keinen Bestand. Sie verkehrt das Verhältnis zwischen der Klägerin als Zentralregulierungsgenossenschaft und ihren Mitgliedern ins Gegenteil. Als Genossenschaft ist die Klägerin von Gesetzes wegen zur Mitgliederförderung verpflichtet (§ 1 Abs. 1 GenG). Diese Mitgliederförderung liegt in der Regulierung der Verbindlichkeiten der Mitglieder einschließlich der Übernahme des Delkredere gegenüber deren Lieferanten. Damit einher geht der besondere genossenschaftliche Zweck der Klägerin, durch die Bündelung der Nachfragemacht bzw. des Regulierungsbedarfs einer Vielzahl von Mitgliedern diesen günstigere Einkaufsbedingungen zu vermitteln. Die Verschaffung besserer Leistungskonditionen für die Mitgliedsbetriebe ist gerade eine typische Funktion von Genossenschaften<sup>18</sup> als klassischer Anwendungsfall einer Unternehmenskooperation. Die so erwirtschafteten Vorteile können den Mitgliedern sogleich in Form unmittelbar angepasster vertraglicher Austauschbedingungen mit der Genossenschaft zufließen oder nachträglich durch umsatzbezogene Rückvergütungen i.S.d. § 22 KStG.<sup>19</sup>

Als Zentralregulierungsgenossenschaft erbringt die Klägerin daher ihrem Genossenschaftszweck gemäß Dienstleistungen an ihre Mitglieder.<sup>20</sup> Soweit ihre Leistung aus der Übernahme des Zahlungs- und Überweisungsverkehrs bzw. aus einer Kreditgewährung besteht, kann die Klägerin nach § 9 Abs. 1 UStG auf deren Steuerfreiheit aus § 4 Nr. 8 Buchst. d bzw. Buchst. a

12 Siehe dazu noch unten IV.

13 Daher muss auch nicht begründet werden, warum beim Zentralregulierer ein „Skontoertrag“ vorliegt, der aber kein „umsatzsteuerpflichtiges Entgelt“ sei bzw. bei Weitergabe an die Mitglieder ein Skonto-„Aufwand“, der „umsatzsteuerlich ohne Bedeutung“ sei, so aber *Güldenagel*, UR 1971, 337.

14 Siehe dazu noch unten IV 2.

15 Vgl. zum Zentralregulierungs- und Delkrederevertrag mit entsprechenden Preisnachlässen für den Zentralregulierer *Krüger/Achsnick*, NZI 2007, 687 (688). Soweit auch eine Forderungsabtretung an den Zentralregulierer erfolgt, bleibt diese umsatzsteuerlich unbeachtlich, da nur der Zentralregulierer eine Leistung an die Lieferanten erbringt (wie beim echten Factoring) und das Entgelt dafür wie hier in dem Preisnachlass bzw. der Provision besteht; die Leistung des Factors ist nicht umsatzsteuerfrei; vgl. zum echten Factoring EuGH, Urt. v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 – MKG-Kraftfahrzeuge Factoring GmbH, EuGHE 2003, I-6729 = BStBl. II 2004, 688 = UR 2003, 399 m. Anm. *Wäger*; BFH, Urt. v. 4.9.2003 – V R 34/99, BStBl. II 2004, 667 = UR 2004, 32; Abschn. 18 Abs. 10 Sätze 1 f., Abs. 11 Sätze 1 f., Abs. 12 Satz 1 UStR. Die Abtretung der Forderung selbst ist danach eine bloße „nicht steuerbare Leistungsbeistellung“, so Abschn. 18 Abs. 10 Satz 3 UStR.

16 So auch *Klenk* in *Sölch/Ringleb*, UStG, § 17 UStG Rz. 80 – speziell für Zentralregulierung – und Rz. 31 – generell zur notwendigen Abgrenzung zu Preisnachlässen. Eine ähn-

liche Konstellation ergibt sich im Kreditkartengeschäft, wenn das Kreditkartenunternehmen die Verbindlichkeiten seiner Kunden gegenüber den Verkäufern gegen einen Zahlungsabschlag begleicht, den es nicht an die Kunden weitergibt. Nach Auffassung des EuGH erbringt das Kreditkartenunternehmen (wie hier der Zentralregulierer) eine Leistung an die Verkäufer; nach Auffassung von *Stadie* erbringt es eine Leistung an seine Kunden, für die der Zahlungsabschlag die Gegenleistung sei, vgl. *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 17 UStG Anm. 163.

17 FG Köln, Urt. v. 27.4.2006 – 10 K 4948/05, EFG 2006, 1620.

18 Vgl. *Boettcher*, Die Genossenschaft in der Marktwirtschaft, Tübingen 1980, S. 22, 32 f.; *Beuthien*, DStR 2007, 1847; *Specker*, Zwischen Sondersteuerrecht und verdeckter Gewinnausschüttung – zur steuerlichen Behandlung genossenschaftlicher Unternehmenspolitik, Aachen 2007, S. 18.

19 Siehe dazu noch unten IV 5. Vgl. zu Rückvergütungen *Specker*, Zwischen Sondersteuerrecht und verdeckter Gewinnausschüttung – zur steuerlichen Behandlung genossenschaftlicher Unternehmenspolitik, Aachen 2007, S. 19 f., 49 ff.

20 Vgl. auch *P. Weymüller* in *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 208 Rz. 73; *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 17 UStG Anm. 172; BMF, Schr. v. 3.5.1991 – IV A 2 – S 7100 – 16/91, DStR 1991, 714 – Rz. 3. Zu diesem „Anschlussvertrag“ und den darin vorgesehenen Leistungen vgl. *Krüger/Achsnick*, NZI 2007, 687 (688).

## Zusatzkonto eines Zentralregulierers als Beispiel für die Entgeltminderung in Leistungsketten

UStG verzichten.<sup>21</sup> Die Mitglieder zahlen ihr dafür ein Entgelt, das aus festen sowie umsatzabhängigen Teilen besteht. Darüber hinaus wird das Ausmaß dieser genossenschaftstypischen, umsatzbezogenen Mitgliederförderung über die Höhe des Zahlungsnachlasses für die Mitglieder gesteuert. Dieser bestimmt letztlich den Gesamtpreis, den die Mitglieder für die Leistung der Klägerin aufbringen müssen. Der Zusatzkonto ist daher eine Entgeltminderung für die Leistung der Klägerin an ihre Mitglieder und Ausdruck ihrer Mitgliederförderung mittels verbesserter Einkaufskonditionen.<sup>22</sup> Die Auffassung der Finanzverwaltung und des Finanzgerichts von einer gegenläufigen Leistung der Mitglieder an die Klägerin widerspricht den hier dargestellten wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnissen. Der BFH hat dazu ebenso knapp wie zutreffend festgestellt: „Dies verdreht die tatsächliche Leistungsbeziehung.“

### b) EuGH- und BFH-Rechtsprechung zu Entgeltminderungen in Leistungsketten

Nach Klärung der Leistungsbeziehungen behandelt der BFH die Gewährung des Zusatzkontos folglich als Änderung der Bemessungsgrundlage der Klägerin nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG. Die fragliche Leistung, deren Entgelt durch den Zusatzkonto gemindert wird, ist nach Ansicht des BFH allerdings diejenige der Klägerin an die Lieferanten. Dies stützt der BFH auf seine und die Rechtsprechung des EuGH zu Preisnachlässen in Leistungsketten, der zufolge die Entgeltminderung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG entgegen der bis dahin vorherrschenden Auffassung<sup>23</sup> nicht davon abhängt, dass der Preisnachlass dem unmittelbaren Vertragspartner gewährt wird.

#### aa) EuGH: Hersteller-Gutscheine als Entgeltminderung

Der EuGH stützt dieses Ergebnis ausdrücklich auf den umsatzsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatz.<sup>24</sup> Nach dem Mehrwertsteuersystem werde nur der End-

verbraucher mit Umsatzsteuer belastet; diese habe sich deshalb nach dem vom Endverbraucher tatsächlich aufgewendeten Betrag zu bemessen. Auch der Unternehmer, der nur „das erste Glied einer zu diesem (erg.: Endverbraucher) führenden Kette von Umsätzen bildet“ und durch Vermittlung von Einzelhändlern (Preisnachlassgutschein) oder durch unmittelbare Erstattung (Preiserstattungsgutschein) dem Endverbraucher einen Preisnachlass gewährte, müsse daher keine höhere als die vom Endverbraucher letztlich zu tragende Umsatzsteuer zahlen.

In einem weiteren Urteil stellte der EuGH einen Verstoß Deutschlands gegen die Mehrwertsteuer-Richtlinie fest, weil nach damaligem Recht eine Entgeltminderung beim Hersteller nicht anerkannt wurde.<sup>25</sup> Der EuGH führt darin ergänzend aus, die Umsätze des Zwischenhändlers blieben davon unberührt<sup>26</sup> und auch die darüber ausgestellten Rechnungen würden nicht unrichtig, so dass es auch kein Verwaltungsproblem gebe. Sei der Endabnehmer ein Unternehmer, sei dieser zur Vorsteuerberichtigung verpflichtet, so dass dem Fiskus auch kein Vorsteuerschaden entstehe.

Als Reaktion darauf wurde § 17 Abs. 1 UStG im Jahr 2004 schließlich ergänzt, und zwar in allgemeiner Weise und ohne Beschränkung auf die Gutschein-Fälle aus der EuGH-Rechtsprechung.<sup>27</sup> Nach § 17 Abs. 1 Sätze 3 und 4 UStG n.F. muss die Vorsteuerkorrektur nicht mehr vom unmittelbaren Leistungsempfänger, sondern von dem „wirtschaftlich Begünstigten“ vorgenommen werden.<sup>28</sup>

#### bb) BFH: Übertragung auf Vermittlungsleistungen

Der BFH hat die Rechtsprechung des EuGH auf sonstige Leistungen übertragen.<sup>29</sup> Dies betraf Preisnachlässe eines Vermittlers, die dieser unmittelbar und auf eigene Rechnung den Kunden der von ihm vermittelten Dienstleistung gewährte, ohne zu diesen in einer Vertragsbeziehung zu stehen. In den entschiedenen Fällen handelte es sich um ein Reisebüro bzw. um ei-

21 Vgl. BMF, Schr. v. 3.5.1991 – IV A 2 – S 7100 – 16/91, DStR 1991, 714 – Rz. 3; *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 172; P. Weymüller in Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 208 Rz. 73 f. Das BMF weist aber darauf hin, dass der Zentralregulierer daneben auch steuerpflichtige Umsätze haben kann, z.B. im Falle von Vermittlungsleistungen an seine Mitglieder. Im Falle der Option zur Steuerpflicht ist die Abgrenzung der Teilleistungen dann entscheidend.

22 Vgl. schon BFH, Urt. v. 24.2.1966 – V 77/63, BStBl. III 1966, 471 = StRK UStG 1951 § 1 Ziff. 1 R. 401.

23 Vgl. dazu die Nachweise bei Nieskens, UR 2005, 57 (66); Anm. *Stadie*, UR 2006, 287; FG Köln, Urt. v. 16.7.2003 – 3 K 52/98, EFG 2003, 1503.

24 EuGH, Urt. v. 24.10.1996 – Rs. C-317/94 – Elida Gibbs, EuGHE 1996, I-5339 = BStBl. II 2004, 324 = UR 1997, 265 m. Anm. *Weiß*. Zur EuGH-Rechtsprechung vgl. auch FG Köln, Urt. v. 16.7.2003 – 3 K 52/98, EFG 2003, 1503; Anm. *Stadie*, UR 2006, 287; *Lippross*, UR 2006, 142 (144) – „Gesamtbetrachtung“ der Leistungskette.

25 EuGH, Urt. v. 15.10.2002 – Rs. C-427/98 – Kommission/Deutschland, EuGHE 2002, I-8315 = BStBl. II 2004, 328 = UR 2002, 523.

26 Dessen Bemessungsgrundlage setzt sich aus dem vom Endkunden gezahlten Betrag und (im Fall von Preisnachlassgutscheinen) der Erstattung durch den ersten Unter-

nehmer in der Leistungskette zusammen, vgl. EuGH, Urt. v. 15.10.2002 – Rs. C-427/98 – Kommission/Deutschland, EuGHE 2002, I-8315 = BStBl. II 2004, 328 = UR 2002, 523 – Rz. 58; bestätigt in zwei weiteren Entscheidungen, EuGH, Urt. v. 16.1.2003 – Rs. C-398/99 – Yorkshire Co-operatives, EuGHE 2003, I-427 = BStBl. II 2004, 335 = UR 2003, 89; EuGH, Urt. v. 19.6.2003 – Rs. C-149/01 – First Choice Holidays, EuGHE 2003, I-6289 = UR 2003, 456. Unerheblich sei, dass ein Teil dieses Entgelts von einem Dritten (dem Hersteller) stamme; die von den Einzelhändlern in Zahlung genommenen Gutscheine seien in Höhe ihres Wertes als Zahlungsmittel zu behandeln.

27 Vgl. dazu *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 17 UStG Rz. 50 ff. Kritisch zur Neuregelung *Lippross*, UR 2006, 142 (145); *Nieskens*, UR 2005, 57 (69) – systematische Bedenken. Zunächst war lediglich eine Spezialregelung für Gutscheine vorgesehen. Die Finanzverwaltung hatte zuvor diese Rechtsprechung durch Ankündigung einer entsprechenden richtlinienkonformen Auslegung des § 17 Abs. 1 UStG a.F. akzeptiert, so BMF, Schr. v. 19.12.2003 – IV B 7 – S 7200 – 101/03, BStBl. I 2004, 443 = UR 2004, 100 – Tz. 6.

28 Laut *Stadie* folgt dies bereits aus § 15 Abs. 1 UStG, vgl. *Stadie*, UR 2006, 287 (289).

29 Vgl. dazu jetzt auch Abschn. 224 Abs. 10 UStR 2008. Zustimmung *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 131 f.



## Zusatzkonto eines Zentralregulierers als Beispiel für die Entgeltminderung in Leistungsketten

nen Vermittler von Mobilfunkverträgen. Das Reisebüro als „erster Unternehmer“ in einer Leistungskette erbringe eine Vermittlungsleistung an den Reiseveranstalter, der dann als „zweiter Unternehmer“ eine Reiseleistung erbringe, die beim Reisekunden „letztlich als Einheit“ ankomme. Daher kann das Reisebüro einen dem Kunden ohne Einschaltung des Reiseveranstalters gewährten Preisnachlass als Minderung seines für die Vermittlung erhaltenen Entgelts (Provision vom Reiseveranstalter) behandeln.<sup>30</sup> Nach § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG muss der Auftraggeber – als Ausnahme zu § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG – seinen Vorsteuerabzug nicht korrigieren, da er vom Preisnachlass „wirtschaftlich nicht begünstigt wird“. Bei diesem Zwischenunternehmer liegt auch keine Entgeltminderung für die von ihm erbrachte Leistung vor.<sup>31</sup> Den Vorsteuerabzug korrigieren muss aber nach § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG der wirtschaftlich Begünstigte des Preisnachlasses, sofern er selbst Unternehmer ist.

### cc) Voraussetzungen für die Entgeltminderung in Leistungsketten

Die Entgeltminderung beim ersten Unternehmer verlangt, dass dieser an einer Leistungskette beteiligt ist, deren Endprodukt als Einheit beim Kunden ankommt, und dass der Vorteil mit Blick auf den erfolgten Endumsatz gewährt wird.<sup>32</sup> Das mindernde Ereignis muss direkt und unmittelbar einem Umsatz innerhalb der Leistungskette zugeordnet werden können.<sup>33</sup> Der Kunde muss den Vorteil zumindest bei einem vor- oder nachgeschalteten Unternehmen in der Unternehmerkette einlösen können.<sup>34</sup> Handelt es sich dagegen um einen im allgemeinen Werbeinteresse gewährten Vorteil, mittels dessen ein Unternehmer seinen Kunden einen verbilligten Leistungsbezug bei Unternehmern außerhalb der eigenen Leistungskette

ermöglicht, soll eine Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht in Betracht kommen.<sup>35</sup> Dies hat der BFH etwa für einen Einzelhändler entschieden, der seinen Kunden Parkchips ausgab, mit denen diese beim lokalen Parkplatzbetreiber bezahlen konnten.<sup>36</sup> Darüber hinaus verlangt die Finanzverwaltung, dass die Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen in der Leistungskette in Deutschland steuerpflichtig sind.<sup>37</sup> Außerdem soll der erste Unternehmer keine bzw. nur eine reduzierte Entgeltminderung geltend machen dürfen, wenn der Umsatz an den Endverbraucher steuerfrei ist bzw. einem reduzierten Steuersatz unterliegt.<sup>38</sup>

### c) Anwendung dieser Rechtsprechung auf den Urteilsfall

In Anlehnung an diese Rechtsprechung kommt der BFH zu dem Schluss, der Zusatzkonto der Klägerin an ihre Mitgliedsfirmen reduziere das Entgelt, das die Klägerin in Form des Zentralregulierungsrabatts von den Lieferanten erhalte. Der BFH sieht die Klägerin also als „erste Unternehmerin“ in einer Leistungskette, die eine Leistung (Übernahme der Regulierung der Verbindlichkeiten und des Delkrederes) an die Lieferanten erbringt, die als „zweite Unternehmer“ Waren an die Mitgliedsfirmen liefern. Die Leistung der Klägerin geht demnach als Vorleistung in die Warenlieferung ein; die Klägerin soll mit den Lieferanten Teil derselben Leistungskette sein und gewährt den Zusatzkonto ihren Mitgliedern (Einzelhändlern) als „dritte Unternehmer“ in dieser Leistungskette, die sich dann bei deren Kunden fortsetzt. Denn die genannte Rechtsprechung gilt auch, wenn der Preisnachlass nicht dem Endverbraucher, sondern einem weiteren Zwischenhändler (hier den Mitgliedsfirmen) gewährt wird. Zwar besteht auch nach Auffassung des

30 BFH, Urt. v. 12.1.2006 – V R 3/04, BStBl. II 2006, 479 = UR 2006, 285 m. Anm. *Stadie* – der BFH hielt damit nicht an seiner früheren Rechtsprechung fest, wonach sich eine Entgeltminderung nur in der jeweiligen Leistungsbeziehung ergeben könne, so BFH, Beschl. v. 14.4.1983 – V B 28/81, BStBl. II 1983, 393 = UR 1983, 106. Dies setzt sich fort in BFH, Urt. v. 13.7.2006 – V R 46/05, BStBl. II 2007, 186 = UR 2007, 148 – zu Preisnachlässen eines Vermittlers von Mobilfunkverträgen an die von ihm an den Mobilfunkanbieter vermittelten Kunden. Beide Urteile sind von der Finanzverwaltung ausdrücklich akzeptiert worden, siehe Abschn. 224 Abs. 10 Sätze 3 f. UStR 2008.

31 Anders wenn der Vermittler den Preisnachlass mit Zustimmung des Unternehmers gewährte, dessen Umsätze er vermittelt, vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 130; P. Weymüller in Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 208 Rz. 321. Im Reisebüro-Urteil des EuGH vom 19.6.2003 ging es um das Entgelt des Reiseveranstalters, vgl. EuGH, Urt. v. 19.6.2003 – Rs. C-149/01 – First Choice Holidays, EuGHE 2003, I-6289 = UR 2003, 456. Dort konnte der Reisekunde den vom Reisebüro erhaltenen Preisnachlass auch dem Reiseveranstalter gegenüber geltend machen, der einen Ausgleichsbetrag vom Reisebüro erhielt. Der EuGH hat diesen Ausgleichsbetrag als Zahlung eines Dritten in die Bemessungsgrundlage des Reiseveranstalters einbezogen. Dies entspricht der Entscheidung zu Preisnachlassgutscheinen, bei denen der Einzelhändler vom Kunden den reduzierten Kaufpreis und vom Hersteller den Preisnachlass erstattet bekommt, EuGH, Urt. v. 16.1.2003 – Rs. C-398/99 – Yorkshire

Co-operatives, EuGHE 2003, I-427 = BStBl. II 2004, 335 = UR 2003, 89.

32 Vgl. auch Anm. *LK*, DStR 2006, 510 – zu BFH, Urt. v. 12.1.2006 – V R 3/04, BStBl. II 2006, 479 = UR 2006, 285 m. Anm. *Stadie*; Abschn. 224 Abs. 1 Satz 4 UStR.

33 Vgl. *Nieskens*, UR 2005, 57 (68).

34 Vgl. BFH, Urt. v. 11.5.2006 – V R 33/03, BStBl. II 2006, 699 = UR 2006, 477.

35 Vgl. BFH, Urt. v. 11.5.2006 – V R 33/03, BStBl. II 2006, 699 = UR 2006, 477; so auch Abschn. 224 Abs. 1 Satz 5 UStR; *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 127 – unentgeltliche Leistung gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG oder § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG; P. Weymüller in Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 208 Rz. 206, Rz. 281 ff. – auch allgemein zu Verkaufsförderungsmaßnahmen als Entgeltminderung.

36 BFH, Urt. v. 11.5.2006 – V R 33/03, BStBl. II 2006, 699 = UR 2006, 477. Bei Zugaben an Kunden in Form von anderen Gegenständen als den gekauften soll auch keine Entgeltminderung vorliegen, dazu eingehend und kritisch *Lippross*, UR 2006, 142 (147 ff.).

37 Abschn. 224 Abs. 5 und Abs. 10 Satz 5 UStR; zustimmend für den letzten Umsatz *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 126. Diese Einschränkung soll jedoch der EuGH-Rechtsprechung widersprechen, vgl. *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 17 UStG Rz. 56; dagegen hält *Lippross* den Standpunkt der Finanzverwaltung für richtig, sieht dafür aber aufgrund der missglückten und unvollständigen Neufassung des § 17 Abs. 1 UStG keine gesetzliche Grundlage, vgl. *Lippross*, UR 2006, 142 (145 f.).

38 Abschn. 224 Abs. 10 Satz 14 bzw. 17 UStR.

## Zusatzkonto eines Zentralregulierers als Beispiel für die Entgeltminderung in Leistungsketten

BFH eine Leistung der Klägerin an ihre Mitglieder; für die Frage der Entgeltminderung durch den Zusatzkonto hat sich der BFH aber nicht auf diese bezogen. Die Mitgliedsfirmen müssen ihren Vorsteuerabzug entsprechend reduzieren, und zwar nach § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG als wirtschaftlich Begünstigte des Zusatzkontos, nicht nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG als Leistungsempfänger. Der BFH bestätigt wie im Reisebüro-Urteil ausdrücklich, dass nicht etwa die Rechnung der Klägerin über ihre Leistungen an die Lieferanten unrichtig wird.<sup>39</sup>

### d) Kritik: Zusatzkonto betrifft nur das Verhältnis Zentralregulierer – Mitgliedsunternehmen

Zwar lässt sich die Leistung der Klägerin durchaus als Vorleistung für die Warenlieferung begreifen, da die Lieferanten diese Leistung „einkaufen“ und der Klägerin immerhin mit 4% des Warenpreises vergüten; sie steht daher mit den Warenlieferungen an die Mitgliedsfirmen in einem engen Zusammenhang. Allerdings ist fraglich, ob die Klägerin den Zusatzkonto zur Förderung ihres Absatzes an die Lieferanten erbringt. Denn während im Reisebüro-Urteil das Reisebüro den Kunden einen Preisnachlass einräumt, um seine eigene Vermittlungsleistung an den Reiseveranstalter „abzusetzen“ und so von diesem die Provision zu erhalten, dürfte die entsprechende Motivation der Klägerin hier überlagert werden durch die Leistungsrichtung an ihre Mitgliedsfirmen. Denn auch wenn die Klägerin zwar mit dem „Absatz“ ihrer Zentralregulierungsleistungen an die Lieferanten erst ihren Zentralregulierungsrabatt verdient, wird sie bei rechtlicher wie wirtschaftlicher Betrachtung doch in erster Linie für ihre Mitglieder tätig. Dies entspricht gerade ihrem Genossenschaftszweck. Die Klägerin gewährt den Zusatzkonto nicht in erster Linie als Anreiz für ihre Mitglieder, bei den Lieferanten einzukaufen und dadurch ihren eigenen Leistungsabsatz an die Lieferanten zu fördern, sondern um ihren Mitgliedsfirmen insgesamt verbesserte Einkaufsbedingungen zu verschaffen.<sup>40</sup> Der Zusatzkonto ist dieser Leistungsbeziehung zuzuordnen und daher für die Klägerin eine umsatzsteuerlich relevante Entgeltminderung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG. Die Mitgliedsfirmen müssen nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG (und nicht nach § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG) ihren Vorsteuerabzug korrigieren.

In Übereinstimmung damit hat eine ältere BFH-Entscheidung einen vergleichbaren Zusatzkonto als „echten Skonto“ bzw. Preisnachlass beurteilt, ohne darauf einzugehen, auf welches Leistungsverhältnis sich diese Entgeltminderung bezieht.<sup>41</sup>

## IV. Weitere umsatzsteuerliche Probleme der Zentralregulierung

### 1. Skontoreduzierung durch Zentralregulierer

Im einschlägigen Schrifttum wird der zum Zusatzkonto umgekehrte Fall der Kürzung des Lieferantenskontos durch den Zentralregulierer (z.B. von 3% auf 2%) häufiger erwähnt (auch unter dem Stichwort „Skontoüberschuss“ beim Zentralregulierer). Auch dieser Fall ist wie der Zusatzkonto eine Frage der Zahlungskonditionen im Verhältnis des Zentralregulierers zu seinen Mitgliedern und daher auch umsatzsteuerlich dieser Leistungsbeziehung zuzuordnen. Die Behandlung des Lieferantenskotos bleibt davon unberührt.<sup>42</sup> Die Skontoreduzierung führt zu einer nachträglichen Erhöhung des Entgelts, das die Mitgliedsfirmen dem Zentralregulierer für dessen Tätigkeit zahlen.<sup>43</sup> Unter Verzicht auf die Steuerfreiheit dieser Leistungen (§ 4 Nr. 8 Buchst. a bzw. Buchst. d, § 9 Abs. 1 UStG) rechnet der Zentralregulierer darüber mit Umsatzsteuer ab, die die Mitglieder wiederum als Vorsteuer abziehen können.<sup>44</sup> Die scharfe Trennung zwischen dem Lieferantenkonto und der Skontoreduzierung wird praktisch daran scheitern, dass die Mitglieder lediglich eine Vorsteuerkorrektur in Höhe von 2% vornehmen werden und nicht – wie nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG eigentlich erforderlich – in Höhe von 3%, da sie selbst nur einen Nachlass von 2% erhalten. Hier kommt eine teilweise Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG in Betracht.<sup>45</sup>

### 2. § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG – Vorsteuerkorrektur durch Zentralregulierer für seine Mitglieder

§ 17 Abs. 1 Satz 6 UStG ist eine Sonderregelung gerade für Zentralregulierer<sup>46</sup> und eine Ausnahme zur nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG gebotenen Vorsteuerkorrektur beim Leistungsempfänger. Bei Einräumung eines Lieferantenskotos verschont sie die Mitgliedsfirmen (Leistungsempfänger) von der Vorsteuerkorrektur. Stattdessen wird diese dann vom Zentralregulierer

39 So auch Abschn. 224 Abs. 6 Sätze 3 f. und Abs. 10 Sätze 6 f. UStR für Vermittlungsumsätze; siehe auch BFH, Urt. v. 12.1.2006 – V R 3/04, BStBl. II 2006, 479 = UR 2006, 285 m. Anm. Stadie; vgl. auch Nieuwenhuis in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 17 UStG Rz. 88 f.; Anm. Stadie, UR 2006, 287; FG Köln, Urt. v. 16.7.2003 – 3 K 52/98, EFG 2003, 1503; Abschn. 223 Abs. 3 Satz 3 UStR. Die beteiligten Unternehmer haben die Korrektur unabhängig voneinander vorzunehmen. Nur für den Fall einer pauschalen Entgeltminderung, die sich auf unterschiedlich besteuerte Lieferungen bezieht, ist ein Belegtausch mit entsprechender Aufteilung erforderlich (§ 17 Abs. 4 UStG; Abschn. 223 Abs. 3 Satz 4 UStR).

40 Siehe oben III 3 a.

41 BFH, Urt. v. 24.2.1966 – V 77/63, BStBl. III 1966, 471 = StRK UStG 1951 § 1 Ziff. 1 R. 401. Die Entgeltminderung dürfte aber das Verhältnis zwischen dem Zentralregulierer und den Mitgliedern betroffen haben. Vgl. auch Klenk in

Sölch/Ringleb, UStG, § 17 UStG Rz. 81 – Zusatzkonto ist Zahlungsabzug (Rabatt).

42 Siehe schon oben III 1.

43 BMF, Schr. v. 3.5.1991 – IV A 2 - S 7100 - 16/91, DStR 1991, 714 – Rz. 3, dort als „Skontoüberschuss netto“ bezeichnet. Vgl. auch P. Weymüller in Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 208 Rz. 73; Zeuner in Bunjes/Geist, 8. Aufl., München 2005, UStG, § 17 UStG Rz. 22.

44 Siehe dazu oben III 3 a.

45 Siehe dazu sogleich unter IV 3.

46 Nach Stadie ist die Vorschrift auch auf Kreditkartenunternehmen anwendbar, da der Zahlungsabschlag des Kreditkartenunternehmens zu einer Entgeltminderung für den Verkäufer führen soll, die der Kunde dem Kreditkartenunternehmen als Gegenleistung überlässt. Die Vorsteuerkorrektur bei den Kunden werde so vermieden, indem das Kreditkartenunternehmen Umsatzsteuer auf diesen Betrag abführt, vgl. Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 163.

### Zusatzkonto eines Zentralregulierers als Beispiel für die Entgeltminderung in Leistungsketten

gem. § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG als eigene Steuerschuld an das Finanzamt abgeführt.<sup>47</sup> Die Steuerschuld der Mitgliedsfirmen – genauer: die an den Fiskus in Form der Vorsteuerkorrektur zu erstattende Steuervergütung<sup>48</sup> – wird folglich von einer anderen Person als deren eigene Steuerschuld übernommen. Die Vorschrift ist eine Reaktion des Gesetzgebers auf praktische Schwierigkeiten bei der Durchführung der Vorsteuerkorrektur durch die Mitgliedsfirmen.<sup>49</sup> Denn anderenfalls müssten diese die Vorsteuerkorrektur durchführen, während tatsächlich der Zentralregulierer den Zahlungsabzug aus dem Lieferantenskonto vornimmt. Die durch die Lieferantenskonti ausgelöste Vorsteuerkorrektur wird stattdessen gebündelt vom Zentralregulierer vorgenommen. Die Höhe der von diesem tatsächlich in Anspruch genommenen Skontobeträge muss den Mitgliedsfirmen dann nicht offen gelegt werden. Voraussetzung für diese gebündelte Vorsteuerkorrektur ist die Mitteilung des Übergangs der Steuerschuld und die Anmeldung des Steuerbetrags durch den Zentralregulierer, nicht schon die bloße Vereinbarung der Zentralregulierung.<sup>50</sup>

#### 3. Skontoreduzierung und teilweise Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG

Die nötige Vorsteuerkorrektur kann auch zwischen Zentralregulierer und Mitgliedsfirmen „aufgeteilt“ und § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG nur für einen Teil des Lieferantenskontos in Anspruch genommen werden.<sup>51</sup> Dies macht Sinn insbesondere im Fall der Skontoreduzierung durch den Zentralregulierer<sup>52</sup>, wenn dieser etwa trotz eines von ihm in Anspruch genommenen Lieferantenskontos von 3% seinen Mitgliedsfirmen lediglich einen Nachlass von 2% einräumt. Die Mitglieder werden ihren Vorsteuerabzug dann regelmäßig nur in Höhe dieses tatsächlich erhaltenen Preisnachlasses von 2% nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG korrigieren. Nur die verbleibende Vorsteuerkorrektur für die Differenz von 1% muss dann der Zentralregulierer nach § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG für seine Mitglieder vornehmen.<sup>53</sup> Die Vorsteuerkorrektur aufgrund des Lieferantenskontos wird dann zwischen Zentralregulierer und Mitgliedsfirmen aufgeteilt. Der Zentralregulierer muss diesen gegenüber wiederum nicht offen legen, welchen Skontobetrag er selbst in Anspruch genommen hat und wie hoch demgemäß die ergänzende Vorsteuerkorrektur durch ihn ausfällt.

Die Skontoreduzierung ist allerdings zugleich eine Erhöhung des Entgelts für die Leistung des Zentralregulierers an seine Mitglieder, für die dieser – soweit es sich um eine steuerfreie Leistung handelt – zur Umsatzsteuer optieren kann.<sup>54</sup> Der Zentralregulierer

muss dann – zusätzlich zur ergänzenden Vorsteuerkorrektur für seine Mitglieder – auf die Skontoreduzierung von 1% (Entgelterhöhung) noch eigene Umsatzsteuer abführen. Die durch den Lieferantenskonto verursachte Vorsteuerkorrektur ist nämlich von dem zusätzlichen Entgelt in Form der Skontoreduzierung im Leistungsverhältnis Zentralregulierer – Mitgliedsfirmen zu unterscheiden. Dennoch stellt sich die Frage, ob die Zahlung durch den Zentralregulierer auf seine eigene Umsatzsteuerschuld aufgrund des einbehaltenen Skontos von 1% aus Vereinfachungsgründen die erforderliche Vorsteuerkorrektur für seine Mitglieder verdrängen bzw. erledigen kann. Diese müssten dann nicht zunächst ihren Vorsteuerabzug aufgrund des Lieferantenskontos korrigieren bzw. durch den Zentralregulierer korrigieren lassen und sodann aus der Abrechnung des Zentralregulierers wiederum Vorsteuern geltend machen. Der Zentralregulierer müsste nur einmal Umsatzsteuer auf die Skontoreduzierung abführen und darüber keine Rechnung ausstellen.<sup>55</sup>

Diese Vorgehensweise könnte allenfalls durch eine erweiterte bzw. analoge Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG unter besonderer Betonung seines Vereinfachungszwecks gerechtfertigt werden. Entweder ist die Zahlung von Umsatzsteuer auf 1% durch den Zentralregulierer die Vorsteuerkorrektur für die Mitglieder gem. § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG oder die Zahlung eigener Umsatzsteuer auf das erhöhte Entgelt für die eigene Leistung an die Mitglieder. Im letzteren Fall unterbliebe dann in dieser Höhe die aufgrund des Lieferantenskontos erforderliche Vorsteuerkorrektur. Im Gegenzug verzichteten die Mitglieder schon mangels ordnungsgemäßer Rechnung auf den Vorsteuerabzug aus der Entgelterhöhung. Praktisch würde der Verzicht auf die Pflicht zur Vorsteuerkorrektur aufgrund des Lieferantenskontos (§ 17 Abs. 1 Satz 2 bzw. Satz 6 UStG) mit einem Verzicht auf Vorsteuerabzug aufgrund der Entgelterhöhung durch die Mitglieder „verrechnet“. Dabei ist jedoch zu beachten, dass der Vorsteuerabzug wie die Vorsteuerkorrektur nach den jeweiligen bezogenen Leistungen und deren Entgelt beurteilt werden müssen und nicht für verschiedene bezogene Leistungen verrechnet werden können. Hier beziehen sich die Vorsteuerkorrektur auf die Warenlieferung und der Vorsteuerabzug auf die Leistung des Zentralregulierers. Diese systematischen Bedenken sprechen gegen eine analoge oder erweiterte Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG nur zu Vereinfachungszwecken.<sup>56</sup>

Folglich sind auch im Falle einer Skontoreduzierung in Kombination mit einer teilweisen Anwendung des

47 Abschn. 223 Abs. 4 UStR; BMF, Schr. v. 3.5.1991 – IV A 2 – S 7100 - 16/91, DStR 1991, 714 – Rz. 2.

48 Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 170.

49 Vgl. Zitat der Gesetzesbegründung bei Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 17 UStG Rz. 78.

50 Dann erlischt auch die Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Vorsteuerkorrektur, vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 171.

51 Vgl. P. Weymüller in Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 208 Rz. 74 – mit Beispiel; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 168.

52 Siehe oben IV 1.

53 Vgl. BMF, Schr. v. 3.5.1991 – IV A 2 – S 7100 - 16/91, DStR 1991, 714 – Rz. 2; P. Weymüller in Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 208 Rz. 74 – mit Beispiel.

54 Siehe oben III 3 a.

55 Vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 172.

56 Eine Grundlage dafür gibt auch nicht das BMF, Schr. v. 3.5.1991 – IV A 2 – S 7100 - 16/91, DStR 1991, 714.



### Zusatzkonto eines Zentralregulierers als Beispiel für die Entgeltminderung in Leistungsketten

§ 17 Abs. 1 Satz 6 UStG die Leistungsbeziehungen zwischen den Beteiligten für umsatzsteuerliche Zwecke klar zu trennen und ist zwischen der Behandlung des Lieferantenskontos (3%) und der Skontokürzung (1%) zu unterscheiden. Hinsichtlich des Lieferantenskontos erfolgt eine Vorsteuerkorrektur zu 2% durch die Mitgliedsfirmen und zu 1% nach § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG durch den Zentralregulierer, soweit nicht die Mitglieder eine Vorsteuerkorrektur in Höhe von 3% vornehmen, was aber unwahrscheinlich ist.<sup>57</sup> Und hinsichtlich der Skontoreduzierung im Verhältnis zwischen Zentralregulierer und Mitgliedsfirmen hat der Zentralregulierer – bei entsprechender Option – Umsatzsteuer abzuführen und seinen Mitgliedsfirmen eine Rechnung darüber auszustellen, so dass diese die entsprechende Vorsteuer geltend machen können. Umsatzsteuerliche Neutralität ist auch auf diesem (umständlichen) Weg gewahrt.

#### 4. Analoge Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG auf Zusatzkonto möglich

Allerdings lässt sich § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG zumindest auf den Fall des Zusatzkontos aus dem Urteilsfall analog anwenden (dort hatte die Klägerin von der Sonderregelung keinen Gebrauch gemacht). Seinem Wortlaut nach gilt § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG nur für die „Berichtigung des Vorsteuerabzugs“ durch einen „dritten Unternehmer“, also etwa für die Vorsteuerkorrektur aufgrund des Lieferantenskontos durch den Zentralregulierer. Beim Zusatzkonto wird zwar auch eine Vorsteuerberichtigung bei den Mitgliedern erforderlich, allerdings ist der Zentralregulierer hier nicht dritter Unternehmer, sondern *selbst* Leistender, der den Mitgliedern den Zusatzkonto als Entgeltminderung einräumt. § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG als Sondervorschrift zu § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG soll seinem Zweck nach gerade für die Zentralregulierung die Abwicklung der Vorsteuerkorrektur durch den Zentralregulierer an Stelle seiner Mitglieder ermöglichen und so die umsatzsteuerliche Handhabung vereinfachen. Dieser Zweck greift auch beim Zusatzkonto. Bei analoger Anwendung der Vorschrift muss der Zentralregulierer die Vorsteuerkorrektur hinsichtlich des Zusatzkontos an Stelle seiner Mitglieder vornehmen. Da der Zusatzkonto zugleich bei ihm selbst zu einer Entgeltminderung führt, neutralisieren sich beide umsatzsteuerlichen Effekte beim Zentralregulierer. Letztlich bliebe diesem schlicht die Geltendmachung der Entgeltminderung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG versagt, während die Mitglieder keine Vorsteuerkorrektur bezüglich des Zusatzkontos durchführen müssten. Diese Lösung begegnet im Hinblick auf den Zweck des § 17 Abs. 1 UStG keinen vergleichbaren grundsätzlichen Beden-

ken. Es muss lediglich klargestellt sein, ob der Zentralregulierer davon Gebrauch macht.

Bei „umfassender“ Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG auf den Lieferantenskonto und den Zusatzkonto verbliebe den Mitgliedern der uneingeschränkte Vorsteuerabzug aus der Lieferantenrechnung; der Zentralregulierer müsste die dafür erforderliche Vorsteuerkorrektur als eigene Steuerschuld abführen und dürfte zugleich den von ihm eingeräumten Zusatzkonto nicht als Entgeltminderung behandeln. Dies führt im Ergebnis wieder zu einer umsatzsteuerlich neutralen Behandlung, der Zentralregulierer übernimmt dann die umsatzsteuerlichen „Belastungen“.

#### 5. Rückvergütungen bei Zentralregulierung

Die Rückvergütung ist eine traditionelle Form der Überschussverteilung in Genossenschaften, die nach den zwischen Genossenschaft und Mitgliedern getätigten Umsätzen bemessen wird.<sup>58</sup> Sie ist eine Korrektur der (vorläufigen) Leistungsverrechnung im Mitgliedergeschäft und je nach Genossenschaftstyp eine Rückzahlung zu viel bezahlter Preise an die Mitglieder oder eine erhöhte Vergütung für deren Leistungen an die Genossenschaft.<sup>59</sup> In Absatzgenossenschaften, die von ihren Mitgliedern Waren zwecks gebündelten Absatzes ankaufen, führt die nach dem Umfang der Lieferungen bemessene Rückvergütung zu einer nachträglichen Erhöhung des Entgelts für die Lieferungen der Mitglieder.<sup>60</sup> Umgekehrt führt in Bezugsgenossenschaften, die Waren beschaffen und an ihre Mitglieder verkaufen, eine umsatzabhängige Rückvergütung an die Mitglieder zu einer nachträglichen Minderung des Entgelts für die Genossenschaft (§ 17 Abs. 1 Satz 1 UStG). Unternehmerisch tätige Mitglieder haben ihren Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG entsprechend zu reduzieren.

Solche Rückvergütungen sind auch in Dienstleistungsgenossenschaften denkbar. Nachträgliche umsatzabhängige Rückvergütungen einer Zentralregulierungsgenossenschaft müssten sich ebenso nach den Umsätzen mit den Mitgliedern bemessen, also nach dem Umfang der Zahlungen, die der Zentralregulierer für seine Mitglieder reguliert, also letztlich nach dem Umfang des Warenbezugs durch die Mitglieder. Solche Rückvergütungen bedeuten eine weitere Entgeltminderung für die Leistungen des Zentralregulierers an seine Mitglieder gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG. Ertragsteuerlich ist die Rückvergütung unter den Voraussetzungen des § 22 KStG Betriebsausgabe der Genossenschaft und unterliegt der Besteuerung bei den Mitgliedern.<sup>61</sup> Demgegenüber stellt der Zusatzkonto aus dem Urteilsfall bereits eine unmittelbare Mitgliederförderung dar.

<sup>57</sup> Siehe schon unter IV 1.

<sup>58</sup> Vgl. *Beuthien*, DStR 2007, 1847.

<sup>59</sup> Vgl. *Specker*, Zwischen Sondersteuerrecht und verdeckter Gewinnausschüttung – zur steuerlichen Behandlung genossenschaftlicher Unternehmenspolitik, Aachen 2007, S. 19 f., 49 ff.; *Großfeld/Hannöver*, BB 1990, 1597 (1601).

<sup>60</sup> Die Genossenschaft ist dann zum Vorsteuerabzug berechtigt. Vgl. BFH, Urt. v. 6.6.2002 – V R 59/00, BStBl. II 2003, 214 = UR 2002, 475; so auch Abschn. 223 Abs. 3 Satz 5 UStR. Der für die Annahme einer Entgeltminderung erforder-

liche wirtschaftliche Zusammenhang zum Leistungsaustausch (vgl. *Nieuwenhuis* in *Offerhaus/Söhn/Lange*, UStG, § 17 UStG Rz. 38) ist bei Rückvergütungen gerade gegeben.

<sup>61</sup> Vgl. zur steuerlichen Erfassung bei den Mitgliedern *Schulte* in *Erle/Sauter*, KStG, 2. Aufl., Heidelberg 2006, § 22 KStG Rz. 64 ff.; *Specker*, Zwischen Sondersteuerrecht und verdeckter Gewinnausschüttung – zur steuerlichen Behandlung genossenschaftlicher Unternehmenspolitik, Aachen 2007, S. 57 ff.

## Das UmsatzsteuerForum stellt zur Diskussion\*

Werner Widmann\*\*

### Mehrwertsteuer geht auch anders!

#### – Zum Entwurf eines Umsatzsteuergesetzbuches von Paul Kirchhof –

*Während es an Reformvorschlägen aus der Wissenschaft zur Einkommensteuer in den letzten Jahren nicht mangelt, steht die Umsatzsteuer – traditionell – in deren Schatten. Mit dem Vorschlag für ein neues Umsatzsteuergesetzbuch im Rahmen eines umfassenden Bundessteuergesetzbuchs hat Prof. Dr. Dr. h.c. Paul Kirchhof jetzt diesen Zustand beendet. Er nimmt den zwischenunternehmerischen Verkehr aus dem An-*

*wendungsbereich der Mehrwertsteuer aus, stellt auf nur noch wenige echte Steuerbefreiungen – d.h. mit dem Recht zum Vorsteuerabzug – um und kommt so zu einer Vereinfachung, die alles andere in den Schatten stellt. Der folgende Beitrag zeigt die Grundzüge dieses Vorschlags mit ihren systematischen Folgen auf.*

#### I. Vorbemerkung

Die Anstrengungen der Politik zu einer grundlegenden Steuerreform mit dem Ziel der Herstellung breiter und gleichmäßig wirkender Bemessungsgrundlagen als Voraussetzung für ein einfaches Steuerrecht sind nach einem „Zwischenhoch“ in der letzten Legislaturperiode des Deutschen Bundestages augenscheinlich gegenwärtig wieder erlahmt. Bei der Umsatzsteuer hat der nationale Gesetzgeber durch die weitgehend zwingenden und angesichts des Einstimmigkeitsprinzips bei den Steuerfragen nur noch schwer änderbaren europäischen Vorgaben zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem seine Möglichkeiten zu eigenen Initiativen weitgehend verloren. Umso mehr ist die Wissenschaft berufen, Wege – besser: Auswege – zu suchen und zur Diskussion zu stellen, um diesen Stillstand zu beenden.

Vor diesem Hintergrund arbeitet die „Forschungsstelle Bundessteuergesetzbuch“ an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg unter der Leitung von Bundesverfassungsrichter a.D. Prof. Dr. Dr. h.c. Paul Kirchhof planvoll und unverdrossen an Vorschlägen zur Neuordnung aller Steuerrechtsgebiete einschließlich des Verfahrensrechts, die zu einem in sich stimmigen und folgerichtigen Steuersystem in einem Bundessteuergesetzbuch mit mehreren Büchern kodifiziert werden sollen.

Nachdem schon im Jahr 2003 als erster der Band „Einkommensteuergesetzbuch“ vorgelegt wurde mit dem Vorschlag für ein integriertes Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht<sup>1</sup>, ist jetzt im August 2008 der Band „Umsatzsteuergesetzbuch“ (UStGB) erschienen<sup>2</sup>. Er enthält ausformulierte Vorschläge für ein neues Umsatzsteuergesetz und die dieses ergänzende Rechtsverordnung (UStVO) nebst eingehenden Begründungen, die sich auch mit der Dogmatik und ihren Brüchen im bisherigen europäischen und deutschen Umsatzsteuerrecht auseinandersetzen. Die Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie werden dabei nicht durchgängig beachtet; vielmehr versteht sich der Vorschlag auch als ein Beitrag zur Belebung der europäischen Mehrwertsteuerharmonisierung im Binnenmarkt, die sich mit den geltenden Richtlinienregelungen praktisch festgefahren hat.

Im Vorwort betont Kirchhof die bewusste Praxisorientierung seines Vorschlages<sup>3</sup> – wohl aus der leidvollen Erfahrung, dass es sich die Politik mitunter dadurch einfach zu machen sucht, dass man die Beiträge der Wissenschaft nicht zur Kenntnis nimmt.

Die praktischen Folgen des Vorschlages wären sicher erst in einem groß angelegten Planspiel testbar, aber eines kann schon jetzt konstatiert werden: Allein durch die Integration der besonderen Verbrauchsteuern, also der Versicherungssteuer, Feuerschutzsteuer,

\* An dieser Stelle werden Diskussionsbeiträge veröffentlicht, die vom UmsatzsteuerForum – Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V. veranlasst sind, die jedoch nicht in jedem Fall die Meinung dieser Vereinigung wiedergeben. Zuständig für die Diskussionsbeiträge ist im Auftrag der Vereinigung Prof. Dr. Hermann-Josef Tehler, Burloer Weg 95, 46397 Bocholt.

\*\* Ministerialdirigent Werner Widmann leitet im Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz in Mainz die Abteilung 4 „Steuern“. Der Beitrag wurde nicht in dieser Eigenschaft verfasst.

1 Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer – Kommentierte Ausgabe mit Rechtsverordnung und Glossar (Schriftenreihe des Instituts für Finanz- und Steuer-

recht, Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch, Band 2), Heidelberg, 2003.

2 Kirchhof, Umsatzsteuergesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern – Kommentierte Ausgabe mit Rechtsverordnung und Glossar (Schriftenreihe des Instituts für Finanz- und Steuerrecht – Forschungsstelle Bundessteuergesetzbuch, Band 3), Heidelberg 2008.

3 Dazu fanden zahlreiche sog. Arbeitsgespräche mit Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder Baden-Württemberg, Bayern, Nordrhein-Westfalen, Sachsen, Rheinland-Pfalz und Thüringen statt. Der Verfasser hatte die persönliche Ehre und das dienstliche Vergnügen, Teilnehmer dieses Gesprächskreises zu sein.



## Mehrwertsteuer geht auch anders!

Grundwerbsteuer sowie der Rennwett- und Lotteriesteuer in die Umsatzsteuer, würde es einen enormen Vereinfachungseffekt im deutschen Steuerrecht geben. Diese Steuerarten knüpfen auch an den Einsatz von Kaufkraft an; deshalb haben sie bei einer umfassend zugreifenden Umsatzsteuer auf die durch den Konsum verwirklichte Kaufkraft keine eigene Existenzberechtigung im Konzept von *Kirchhof* mehr.

### II. Verbrauchsteuerorientierter Ansatz

Der Vorschlag nimmt den derzeit beklagenswerten Zustand des Umsatzsteuerrechts auf, das sich zunehmend als systematisch durchlöchert, betrugsanfällig und kaum noch zuverlässig administrierbar erweist. Das im System der Mehrwertsteuer angelegte Nullsummenspiel, wonach auch vor dem fiskalisch letztlich allein interessanten Umsatz an den Endverbraucher auf jeder Vorstufe die Umsatzsteuer zwar erhoben wird, diese sich im unternehmerischen Bereich durch den Vorsteuerabzug in den meisten Fällen aber wieder neutralisiert, schafft der Vorschlag einfach ab. Dadurch werden mindestens 2,5 Bio. € der im zwischenunternehmerischen Verkehr in Rechnung gestellten Entgelte aus dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer heraus genommen. Insofern lehnt sich der Vorschlag an Vorstellungen zu einer Vorstufenbefreiung im zwischenunternehmerischen Verkehr an, die den „Mainzer Vorschlägen zur Umsatzsteuer“ aus dem Jahr 2001 zugrunde lagen.<sup>4</sup> Natürlich wird auch jetzt sofort wieder der Einwand kommen, dass damit letztlich nur die Umsätze gegenüber den Letztverbrauchern erfasst würden, so dass die Mehrwertsteuer zu einer Einzelhandelssteuer mutiere. In der politischen Auseinandersetzung gipfelte dies in der Parole der Systemwahrer, es sollten also wohl künftig nur noch Privatpersonen Umsatzsteuer bezahlen, was unerträglich schien.

Da aber müssen sich die Kritiker doch fragen lassen, worin sich die Mehrwertsteuer von der klassischen Einzelhandelssteuer hinsichtlich der ausschließlichen Belastung des Endverbrauchs wirklich unterscheidet. Die Antworten sind schon seit der Regierungsbegründung zum Entwurf des Umsatzsteuergesetzes 1967 vom 30.10.1961<sup>5</sup> nachlesbar. Es ist nur die Technik des Allphasen-Netto-Systems mit Vorsteuerabzug, das trotz Erfassung aller Stufen zum gleichen fiskalischen Ergebnis der alleinigen und endgültigen Belastung des Endverbrauchs führt, wie sie sich auch bei einer reinen Einzelhandelssteuer ergibt.

Der Endverbraucher ist von einer derartigen Systemumstellung durch das Umsatzsteuergesetzbuch überhaupt nicht berührt, denn der Umsatz an ihn wird wie bisher unter Ausweis der Umsatzsteuer abgewickelt. Dass das bisherige mehrwertsteuerliche Nullsummenspiel auf den Vorstufen wegfällt, braucht den Letztverbraucher nicht zu kümmern; er bekommt das bei der Befriedigung seiner Nachfrage überhaupt nicht mit.

### III. Definition des Verbrauchers und des Unternehmers

Während der Endverbraucher bisher im Umsatzsteuergesetz nur insofern eine Rolle spielt, als er mangels Unternehmereigenschaft keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann – er kommt im geltenden Recht nur als Abnehmer (vgl. z.B. § 3 Abs. 1 UStG) oder als Leistungsempfänger (vgl. z.B. § 3a UStG) vor –, muss das neue System den Verbraucher vom Unternehmer abgrenzen, der selbstverständlich seinerseits weiterhin Leistungsempfänger sein kann. Der Unternehmer wird in § 2 UStGB wie folgt definiert:

„(1) Als Unternehmer handelt, wer selbständig eine Einkunftsquelle planmäßig zur Erzielung von Entgelten am Markt nutzt.

(2) Das Unternehmen umfasst das gesamte unternehmerische Handeln eines Unternehmers.“

Das entspricht, wenn auch mit etwas anderen Formulierungen, im Wesentlichen der bisherigen Bandbreite nachhaltiger wirtschaftlicher Aktivitäten zur Einnahmeerzielung, die den Unternehmerbegriff erfüllen. Allerdings entfallen die Einschränkungen, die das geltende Recht bei der öffentlichen Hand mit der Verweisung auf den Betrieb gewerblicher Art in § 2 Abs. 3 UStG vornimmt.

Konkret bedeutet dies, dass die öffentliche Hand immer dann unternehmerisch tätig ist, wenn für ihre aus einer Einkunftsquelle erbrachten Leistungen Kaufkraft des Verbrauchers eingesetzt wird. Der Wettbewerbsgedanke, der die derzeitige Diskussion um die Besteuerung der wirtschaftlichen Aktivitäten der öffentlichen Hand entsprechend den Vorgaben des Art. 13 MwStSystRL<sup>6</sup> maßgeblich beherrscht, tritt damit völlig in den Hintergrund gegenüber dem vorrangigen Ziel, den Verbrauch gleichmäßig zu belasten, gleichgültig, von wem das Angebot am Markt ausgeht. Die öffentliche Hand kann also wie jeder andere Marktteilnehmer Unternehmer sein, ist aber selbst nicht Verbraucher (vgl. § 4 UStGB).

§ 3 UStGB sagt zum Verbraucher Folgendes:

„(1) Als Verbraucher handelt, wer eine Leistung für andere als unternehmerische Zwecke erwirbt.

(2) Lässt sich nicht deutlich unterscheiden, ob eine Leistung für unternehmerische oder private Zwecke verwendet wird (gemischte Veranlassung), wird die Leistung als Verbraucher erworben.“

Das Zusammenspiel von § 1 UStGB (steuerbare Umsätze), § 2 UStGB (Unternehmer) und § 3 UStGB (Verbraucher) ist also von einer bestechend einfachen Logik geprägt: Die Umsatzsteuer greift nur zu bei Umsätzen im Inland von Unternehmern gegenüber Verbrauchern. Zur systematischen Vervollkommenung müssen auch die Entnahmen des Unternehmers belastet werden sowie die von jedermann zu verwirklichenden Einfuhren. Beim Unternehmerbegriff braucht man allerdings die Organschaft nicht mehr, denn wenn im zwischenunternehmerischen Verkehr die Steuerbarkeit fehlt, gibt es gleichsam nur noch „In-

<sup>4</sup> Siehe dazu *Mittler*, UR 2001, 385; *Widmann*, UR 2002, 14.  
<sup>5</sup> BT-Drucks. IV/1590.

<sup>6</sup> Vgl. zuletzt EuGH, Urt. v. 16.9.2008 – Rs. C-288/07 – *Isle of Wight Council*, UR 2008, 816 m. Anm. *Küttner*

### Mehrwertsteuer geht auch anders!

nenumsätze", ohne dass ein Organkreis bestehen muss. Auch hier wird ein ewig sprudelnder Quell der Rechtsstreitigkeiten vertrocknen; Anreize zu steuervermeidenden Gestaltungen entfallen.

Weil der leistende Unternehmer oftmals nicht klar erkennen kann, ob der Leistungsempfänger die Leistung für unternehmerische oder für private Zwecke verwendet, stellt § 3 Abs. 2 UStGB die Regel auf, dass dann im Abnehmer der Verbraucher als bedient gilt, d.h. diese Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer. Damit wird dem Leistenden das Risiko abgenommen, die genauen Verhältnisse seines Leistungsempfängers prüfen zu müssen.

Die Folge dieser Regel ist aber auch, dass der Leistungsempfänger diese gemischten Vorleistungen nicht seinem Unternehmen zuordnen kann. Es gibt dann also keinen Vorsteuerabzug. Im Hinblick auf die nur allzu bekannte Streit anfälligkeit der Frage, ob ein Vorbezug für den privaten und daneben auch für den unternehmerischen Bereich dienlich ist, kommt der Vorschlag einer Rechtsverordnung zum Umsatzsteuergesetzbuch in seinem § 2 UStVO (gemischte Veranlassung) zu folgenden Abgrenzungen:

„(1) Leistungen insbesondere für

1. die Wohnung;
2. Fahrten zwischen Wohnung und Unternehmenssitz;
3. Kleidung mit Ausnahme typischer Berufsbekleidung;
4. Verpflegung und Bewirtung;
5. den Computer in der Wohnung des Unternehmers

liegt eine gemischte Veranlassung zugrunde.

(2) Leistungen für Reisen und Beherbergung des Unternehmers liegt eine gemischte Veranlassung zugrunde, wenn der unternehmerische Zweck nach objektiven Kriterien (z.B. Zeitanteil) weniger als 50 vom Hundert beansprucht.“

Das orientiert sich augenfällig an der ertragsteuerlichen Nichtabzugsfähigkeit bestimmter das Unternehmen berührender Ausgaben, die der Entwurf einer Verordnung zum Einkommensteuergesetzbuch in seinen §§ 31 und 32 EStVO vorsieht.

Bezüglich der Nichtzuordnungsmöglichkeit einer Wohnung zum Unternehmen entspricht der Vorschlag übrigens im Ergebnis dem, was die Europäische Kommission mit ihrem Richtlinienvorschlag vom 7.11.2007<sup>7</sup> auch so regeln möchte.

Dieser zunächst radikal wirkende Zuordnungsausschluss bestimmter Vorbezüge zum Unternehmen verlangt freilich systematisch unbedingt eine Korrekturmöglichkeit für den Fall, dass sich die Verwendung des Vorbezuges dadurch ändert, dass er aus dem Privatbereich in das Unternehmen eingelegt wird. § 8 Abs. 2 UStGB sieht daher die Entsteuerung derartiger Einlagen vor: Für Grundstücke gilt dafür ein Zeitraum von 20 Jahren, bei allen anderen Gegenständen ein Zeitraum von fünf Jahren. Das Umsatzsteuergesetzbuch geht also – systematisch richtig – weit über den erwähnten Richtlinienvorschlag der Europäischen

Kommission hinaus. Die Begründung des Umsatzsteuergesetzbuchs verweist zu Recht darauf, dass dies z.B. dann von großer Bedeutung ist, wenn bisher als hoheitlich betrachtete Aktivitäten der öffentlichen Hand in die unternehmerische Betätigung umschlagen. Dies wird bei dem Ansatz der Verbrauchsorientierung des Umsatzsteuergesetzbuchs in vielen Fällen der Fall sein, in denen bisher keine unternehmerische Tätigkeit der öffentlichen Hand erblickt wurde und in denen der Wettbewerbsgedanke, der die öffentliche Hand bisher teilweise vor der Umsatzbesteuerung schützt, nicht mehr einschlägig ist. Zu denken ist z.B. an die Abwasserbeseitigungsgebühren, die ebenso wie die Entgelte für die Wasserlieferung einen Verbrauch bedienen, bisher aber nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden.

### IV. Leistungen zwischen Unternehmern

Die für den Vollzug des neuen Systems alles entscheidende Bruchstelle liegt in der Lösung der Frage, wie der künftig nicht mehr steuerbare zwischenunternehmerische Verkehr praktisch zuverlässig abgegrenzt wird von den allein noch steuerbaren Umsätzen gegenüber Verbrauchern. Mit der schon erwähnten Zuordnungsvorschrift des § 3 UStGB ist die Grundlage für die Unterscheidung des Unternehmers vom Verbraucher zwar gelegt, aber erst mit den §§ 5 und 6 UStGB wird das System arbeitsfähig. § 5 UStGB lautet wie folgt:

„§ 5 Steuerbarkeit der Leistungen zwischen Unternehmern

Die Leistung eines Unternehmers an einen anderen Unternehmer im Inland unterliegt nur dann der Umsatzsteuer, wenn sie nicht ersichtlich ausschließlich dem unternehmerischen Handeln des Leistungsempfängers dient. Ein ausschließlich unternehmerisches Handeln ist insbesondere ersichtlich, wenn der Leistungsempfänger seine umsatzsteuerliche Identifikationsnummer verwendet und das Entgelt durch Banküberweisung bezahlt.“

§ 6 UStGB regelt die Identifikation von Unternehmern wie folgt:

„(1) Wird das Entgelt für eine Leistung im Unionsgebiet zwischen zwei Unternehmern mit Sitz im Unionsgebiet durch Banküberweisung bezahlt, sind die umsatzsteuerliche Identifikationsnummer und besondere, für die Finanzbehörde einsehbare Bankkonten (Gewährkonten) zu verwenden. Der Leistungsempfänger darf seine umsatzsteuerliche Identifikationsnummer nur verwenden, wenn die Leistung ausschließlich seinem unternehmerischen Handeln dient.

(2) Die Finanzbehörde erteilt jedem Unternehmer mit Sitz im Inland eine umsatzsteuerliche Identifikationsnummer. Sie entzieht diese Nummer, sobald der Unternehmer seine unternehmerische Tätigkeit einstellt. Der leistende Unternehmer darf auf einen ausschließlich unternehmerischen Erwerb des Leistungsempfängers vertrauen, bis die Entziehung der umsatzsteuerlichen Identifikationsnummer in das Unternehmensregister eingetragen wurde.“

Die Kanalisierung der nicht steuerbaren zwischenunternehmerischen Umsätze aus der Flut aller anderen Umsätze erfolgt also über die unbare Bezahlung auf den Finanzbehörden bekannten Gewährkonten.

<sup>7</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwert-

steuersystem vom 9.11.2007, KOM (2007) 677 endgültig. Siehe dazu von *Streit / Zugmaier*, UR 2008, 205.

### Mehrwertsteuer geht auch anders!

Die Unternehmer haben sich mittels der ihnen zugeordneten Identifikationsnummer gegenüber dem Geschäftspartner als berechtigter Teilnehmer am Nichtsteuerbarkeitssystem zu legitimieren.

Gem. § 3 UStVO darf jeder Unternehmer drei Gewährkonten haben, ggf. nach Erlaubnis durch die Finanzbehörden auch mehr. Bezüglich der Identifikationsnummer kennt man dies seit 1993 bei der Steuerbefreiung für die innergemeinschaftlichen Lieferungen. Aber auch hier ist der Vorschlag unter dem Gesichtspunkt der Schaffung von Rechtssicherheit schon weiter entwickelt: Es gibt einen Gutglaubensschutz für den leistenden Unternehmer insofern, als er auf die Gültigkeit der Identifikationsnummer seines Leistungsempfängers solange vertrauen darf, bis die Entziehung dieser Nummer im dafür vorgesehenen Register (vgl. § 4 UStVO) eingetragen wird. Dieses Register soll, von jedermann einsehbar, das Bundeszentralamt für Steuern führen.

Wenn der Unternehmer die Gewährkonten nicht mehr ausschließlich für Überweisungen für nichtsteuerbare Entgelte oder für unternehmensinterne Zahlungsvorgänge verwendet, entzieht ihm die Finanzbehörde die Identifikationsnummer mit der Folge, dass er nicht mehr am Nichtsteuerbarkeitssystem teilnehmen kann.

Damit betreibt das neue System geschickt sein eigenes Marketing, denn die von einer derartigen Nummernentziehung ausgehenden Nachteile für den leistenden Unternehmer sind evident. Er kann im zwischenunternehmerischen Verkehr seine Leistungen nur noch mit Umsatzsteuer anbieten, d.h. die Kunden müssen die Umsatzsteuer dann vorfinanzieren und können sie sich erst später über den Vorsteuerabzug wieder zurückholen. Das wird dazu führen, dass sich die Unternehmer einer hohen Disziplin beim Umgang mit den Gewährkonten befleißigen werden. Das wiederum wird den Kontrollaufwand der Verwaltung hinsichtlich dieser Gewährkonten in Grenzen halten. Zudem kann es gem. § 31 UStGB einen Verwaltungszuschlag von bis 10% der Bemessungsgrundlage der Leistung bei pflichtwidriger Nichtverwendung des Gewährkontos geben.

#### V. Steuerschuld des Leistungsempfängers

Weil trotz dieser zuversichtlichen Prognose zu erwarten ist, dass manche Leistungsempfänger eben falsche Angaben über ihre Zuordnungsabsicht hinsichtlich der eingekauften Leistungen machen werden und dadurch diese Leistungen zu Unrecht nichtsteuerbar einkaufen, wird in § 7 UStGB angeordnet, dass dann die Leistungsempfänger die Steuern schulden, soweit sie als Verbraucher handeln. Diese Regelung dient der Aufkommenssicherung; sie korrespondiert mit dem schon erwähnten Vertrauensschutz des Leistenden gem. § 6 Abs. 2 UStGB.

#### VI. Vorsteuerabzug

Der Vorsteuerabzug spielt im Umsatzsteuergesetzbuch systematisch zwar nur noch eine nachrangige

Rolle, denn im neuen System der nichtsteuerbaren zwischenunternehmerischen Umsätze braucht man ihn nur noch für die Fälle des Zahlungsverkehrs außerhalb der Gewährkonten. Das sind dann insbesondere die durch Barzahlung erworbenen Vorbezüge, aber auch die Einfuhrumsatzsteuer.

Wie bisher müssen die Vorbezüge für das Unternehmen bestimmt sein. Durch die Formulierung „soweit er als Unternehmer handelt“ in § 8 Abs. 1 UStGB wird beim Tatbestand des Vorsteuerabzugs aber deutlich, dass es nur ein eingeschränktes Zuordnungswahlrecht zum Unternehmen gibt. Die damit verbundene spätere Möglichkeit der Einlagenentsteuerung wurde bereits oben dargestellt.

Nur die bezahlte Vorsteuer kann abgezogen werden. Das Umsatzsteuergesetzbuch kommt mithin beim Vorsteuerabzug – ebenso wie bei den Ausgangsumsätzen gem. § 21 UStGB – zum Ist-Prinzip. Dies erscheint – anders als im geltenden Recht – wegen der überwiegend nichtsteuerbaren Vorbezüge und weil es nur noch einen Steuersatz gibt praktikabel. Auch für den Fiskus wird so unter dem Gesichtspunkt der Verringerung der Betrugsanfälligkeit der Mehrwertsteuer ein Zugewinn entstehen. Es entfallen damit nämlich die im Sollprinzip notwendigen, erfahrungsgemäß aber ausfallbedrohten Vorsteuerberichtigungen bei Entgeltsänderungen, weil nur das tatsächlich gezahlte Entgelt für den sofortigen Vorsteuerabzug maßgeblich ist.

#### VII. Leistungen an die öffentliche Hand

Geradezu revolutionär ist § 9 UStGB. Er stellt die öffentliche Hand beim unbaren Erwerb von Leistungen von der Umsatzsteuer frei, d.h. die öffentliche Hand ist nicht Verbraucher. Sie erhält – ebenso wie ein Unternehmer – eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die sie zum nichtsteuerbaren Einkauf berechtigt. Der Staat als Steuergläubiger soll nicht zugleich auch Steuerträger der Umsatzsteuer sein. Der Vorschlag vermeidet also das sattsam bekannte Prinzip weiter Bereiche unserer Staatsfinanzierung nach dem Motto „linke Tasche – rechte Tasche“.

Den so genannten Verwaltungseinheiten – sicher ein gewöhnungsbedürftiger Begriff –, gleichgültig ob es sich um Behörden der Bundes-, Länder- oder Kommunalverwaltungen handelt, werden die beliebigen Unternehmer gleichgestellt. Da diese ohnehin schon Unternehmer sind, ergibt sich die Möglichkeit des nichtsteuerbaren Vorbezuges allerdings bereits aus den §§ 5–8 UStGB.

Die Kirchen und Berufskammern sind zwar juristische Personen des öffentlichen Rechts, sie sind aber – anders als die anderen Verwaltungseinheiten – nicht zugleich Steuergläubiger und Steuerträger der Umsatzsteuer. Das müsste konsequenterweise auch für die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten gelten; die Begründung zu § 9 UStGB sagt dazu nichts. Daher werden sie als Verbraucher behandelt. Das Umsatzsteuergesetzbuch denkt auch an die Verwaltungseinheiten ausländischer Staaten und internationaler Organisationen im Inland. Sie sollen im Interesse der völker-



### Mehrwertsteuer geht auch anders!

rechtlichen Steuerneutralität nicht als Verbraucher angesehen werden, d.h. sie können – wie bisher aufgrund zwischenstaatlicher Vereinbarung – weiterhin weitestgehend ohne Umsatzsteuer einen Verbrauch im Inland vornehmen.

Fallen bei Bezügen der nicht als Verbraucher handelnden Verwaltungseinheiten z.B. bei Bargeschäften Vorsteuern an, gibt es dafür ein besonderes Vergütungsverfahren gem. § 10 UStGB.

### VIII. Steuerbefreiungen

Eine weitere radikale Vereinfachung enthält § 11 UStGB mit den nur noch wenigen Steuerbefreiungen. Es handelt sich um folgende Umsätze:

- „1. die Ausfuhrlieferung, wenn sie zollamtlich und buchmäßig nachgewiesen ist;
2. die Einfuhr eines Gegenstands, wenn eine Zollbefreiung nach der Zollbefreiungsverordnung besteht;
3. Versicherungen, die der persönlichen Zukunftssicherung dienen;
4. gemeinnützige Leistungen;
5. heilmedizinische Leistungen am Menschen, Medikamente, medizinische Hilfsgeräte und Prothesen sowie die Krankenversicherung;
6. die Überlassung von Wohnraum;
7. die Gewährung eines Kredits, Leistungen im Zusammenhang mit einem Bankkonto und Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Wertpapieren.“

Damit entfallen gegenüber dem heutigen Rechtszustand mehr als 30 Steuerbefreiungen, angefangen mit den wegen des Vorrangs besonderer Verkehrssteuern befreiten Umsätzen, wie z.B. den Grundstücksumsätzen, bis hin zu den ehrenamtlichen Umsätzen. Andererseits gibt es z.B. mit der Steuerbefreiung für Humanarzneimittel eine erhebliche Entlastung für den Verbraucher.

Der Wegfall der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen mag zuerst überraschen. Dazu muss man aber systematisch rekapitulieren, dass diese gar nicht mehr nötig ist, weil auch die grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen zwischenunternehmerischen Umsätze nicht steuerbar sind. Hier offenbart das Umsatzsteuergesetzbuch eine in ihrer Einfachheit und systematischen Stringenz bestechende Lösung, nach der seit jeher für den europäischen Binnenmarkt gesucht wurde. Zugleich wird damit aber auch deutlich, wie groß der Abstand des Umsatzsteuergesetzbuchs zu den derzeitigen Überlegungen der Europäischen Kommission ist, die innergemeinschaftlichen Lieferungen mit einem einheitlichen Steuersatz von 15 % zu belegen.<sup>8</sup>

Mit diesem Vorschlag würde das Volumen der grenzüberschreitenden Vorsteuerabzüge unsagbar aufgebläht, und es müsste ein kaum zu überbietender bürokratischer Aufwand für das damit notwendig verbundene zwischenstaatliche Clearing betrieben werden.<sup>9</sup>

Und um das Wichtigste nicht zu vergessen: Bei allen Steuerbefreiungen des Umsatzsteuergesetzbuchs handelt es sich um sog. echte Steuerbefreiungen, d.h. für sämtliche ihnen dienende Vorleistungen ist der Vorsteuerabzug möglich. Dabei muss man aber auch wieder bedenken, dass durch die Nichtsteuerbarkeit der zwischenunternehmerischen Leistungen der ganze derzeitige bürokratische Aufwand bezüglich des Vorsteuerabzugs entfällt. Es gibt dann keine Vorsteuerausgleichsprobleme mehr, denn jeder steuerbare Umsatz berechtigt ebenso wie der nichtsteuerbare im zwischenunternehmerischen Verkehr zum Vorsteuerabzug.

### IX. Bemessungsgrundlage

Bei § 12 UStGB mit den Regeln zur Bemessungsgrundlage begegnet man wieder einmal einem vertrauten Begriff: das Entgelt. Wie bisher ist es die übliche Bemessungsgrundlage für alle Leistungen und umfasst alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten.

Wie im geltenden Recht gibt es für Leistungen, die mittels nicht entlasteter Vorleistungen erbracht werden – also insbesondere bei Leistungen im Gebrauchsgüterhandel –, durch die Differenzbesteuerung eine andere Bemessungsgrundlage. D.h., es wird nach dem Prinzip des Vorumsatzabzuges nur die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Einkaufspreis der Umsatzsteuer unterworfen, wobei die Umsatzsteuer in der Differenz enthalten ist. Anders als im geltenden Recht gem. § 25a UStG gilt diese Differenzbesteuerung aber nicht nur für Gebrauchsgüterumsätze, sondern allgemein. Von großer Bedeutung wird das insbesondere für den gewerblichen Grundstückshandel sein, der z.B. Bauplätze nicht steuerbar aus Privathand kauft und dann – mangels Steuerbefreiung und mangels Grunderwerbsteuer – umsatzsteuerpflichtig weiter veräußert.

Ob diese Berücksichtigung einer Vorbelastung mit früher von einem anderen Verbraucher bereits gezahlter Umsatzsteuer wirklich dem Konzept der umfassenden Besteuerung des Verbrauchs entspricht, mag man allerdings bezweifeln. Die Kaufkraft, die sich in der Nachfrage nach bestimmten Waren und Dienstleistungen manifestiert, wird beim mehrfachen Umschlag eines Gegenstandes jedes Mal erneut aktiv

<sup>8</sup> Das Europäische Parlament hat sich in seiner Entschließung vom 2.9.2008 (BR-Drucks. 680/08 – unter Nr.22) dazu wie folgt geäußert: „Das Europäische Parlament vertritt die Ansicht, ... dass die beste Lösung zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug in Verbindung mit grenzüberschreitenden Lieferungen die Einführung eines Systems wäre, in dem statt einer Mehrwertsteuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen eine Besteuerung zu einem Satz von 15 % vorgesehen wird.“ Lei-

der gibt das Europäische Parlament für seine Ansicht keine Begründung.

<sup>9</sup> Es dürfte auch schwer fallen, überzeugend darzulegen, warum die Ausweitung der Umsätze, für die Umsatzsteuer in Rechnungen offen ausgewiesen werden muss – das ist unbestritten die Quelle des Betrugs in Form der Vorsteuererschleichung –, einen wirksamen Beitrag zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung leisten sollte.

### Mehrwertsteuer geht auch anders!

unter Beweis gestellt, wenn es zu einem entgeltlichen Umsatz kommt. Es kann unter dem Gesichtspunkt der Belastung des Verbrauchs eigentlich nicht darauf ankommen, wie oft ein Gegenstand schon umgeschlagen wurde, wenn er jeweils für den privaten Verbrauch erworben wurde und später wieder in unternehmerischen Umschlag gelangt. Die Differenzbesteuerung kann deshalb nur mit der Wettbewerbssituation gerechtfertigt werden, die zwischen den Privatleuten, die nichtsteuerbar aus ihrem Privatbereich Gegenstände veräußern, und den Unternehmern besteht, die auch mit schon vorbelasteten Gegenständen handeln, damit aber steuerbare Umsätze erbringen.<sup>10</sup>

Für die Entnahmen gibt es mangels eines Entgelts die Bemessungsgrundlage „Angebotspreis“. Das ist der Preis, den ein gedachter Erwerber am Markt entrichten müsste, um die Leistung zu erhalten. Ganz im Sinne der gleichmäßigen Verbrauchsbelastung richtet sich der Angebotspreis nach dem Preisniveau des Entnahmezeitpunkts. Es geht also nicht nur um die bloße Berichtigung des Vorsteuerabzugs, denn dann würde der Unternehmer, der die Möglichkeit hatte, nichtsteuerbar einzukaufen und die Ware später zu entnehmen, nur mit der Umsatzsteuer belastet, die bei – im System des Umsatzsteuergesetzbuchs nur fiktiver – Steuerbarkeit des früheren Entgelts angefallen wäre.<sup>11</sup>

Ergänzend zu diesen Grundregeln enthält § 7 Abs. 1 UStVO folgende Regelung:

„(1) Der Angebotspreis ist das Entgelt, das bei einem vergleichbaren entgeltlichen Leistungsaustausch mit fremden Dritten gewöhnlich entrichtet wird. Gibt es einen solchen Preis nicht, gelten der Einkaufspreis oder mangels eines Einkaufspreises die Selbstkosten, abzüglich einer Wertminderung für vorangegangene unternehmerische Nutzung, als Angebotspreis. Selbstkosten sind alle für die Entnahme oder Leistung im Unternehmen entstandenen Kosten.“

### X. Steuersatz

Es gibt nur noch einen Steuersatz. Er wird in § 14 UStGB auf (vorläufig) 19% festgesetzt. Diese Ungewissheit über die Steuersatzhöhe gründet sich in den noch nicht abschließenden Festlegungen bei den besonderen Verbrauchsteuern, die das Bundessteuergesetzbuch auch enthalten soll. Neben der Umsatzsteuer wird es jedenfalls nur für bestimmte Produkte noch eigene Verbrauchsteuern geben. Dazu gehören Energie als knappe Allgemeinressource, der drittschädigende Stoff Tabak und der suchtgeneigte Alkohol.

Der Wegfall des ermäßigten Steuersatzes mit seinen ungezählten, weil geradezu unendlichen Abgrenzungen, ist unter Vereinfachungsgesichtspunkten wahrscheinlich die größte Großtat des Umsatzsteuergesetzbuchs für die Praxis.<sup>12</sup> Wer die Regressionswir-

kung der Umsatzsteuer betont, wird die Besteuerung z.B. der Lebensmittel mit dem Regelsatz als unsozial geißeln. Er sollte dann aber fairerweise auch die Wirkungen berücksichtigen, die das Umsatzsteuergesetzbuch mit dem oben erwähnten Umstieg auf die echten, d.h. zum vollen Vorsteuerabzug berechtigenden Steuerbefreiungen – insbesondere für Wohnraumüberlassung, Heilbehandlungen einschließlich der Medikamente, Versicherungs- und Bankumsätze sowie für gemeinnützige Leistungen – gegenüber der derzeitigen Rechtslage mit sich bringt. Die Inanspruchnahme aller dieser Leistungen gehört regelmäßig zum Existenzminimum, und weil für die Einkommensteuer nach dem Bundessteuergesetzbuch der Grundfreibetrag auf 8000 € festgesetzt werden soll, erhalten die Bürger zur Finanzierung des dann noch in gewissem Umfang mit Umsatzsteuer belasteten Existenzminimums eine wohl größere Entlastung gegenüber dem geltenden Recht.

### XI. Ort des Umsatzes

Die §§ 15–20 UStGB regeln den Ort des Umsatzes. Lieferungen sind grundsätzlich am „Verschaffungsort“ steuerbar, d.h. dort, wo die Verfügungsmacht am Gegenstand verschafft wird, ist der Umsatz steuerbar. Dieser bildhafte Begriff ist durchaus symptomatisch für die gesamte Sprache des Umsatzsteuergesetzbuchs, die darauf angelegt ist, dass auch ein gebildeter Laie das Gesetz verstehen kann.

Für Dienstleistungen gilt regelmäßig das Empfängerortprinzip. Für bestimmte Dienstleistungen liegt der Ort aber – etwa entsprechend den geltenden Regelungen des § 3a Abs. 3 und 4 UStG – immer im Inland, z.B. bei Leistungen im Zusammenhang mit inländischen Grundstücken, Werkleistungen an im Inland befindlichen Gegenständen, künstlerischen und ähnlichen Leistungen, wenn diese Veranstaltungen im Inland erbracht werden. Auch der Ort der Reiseleistung liegt im Inland, wenn die Reise hier beginnt.

Der inländische Leistungsempfänger zieht in einigen Fällen die Leistung ausländischer Unternehmer in das Inland, z.B. bei der Inanspruchnahme elektronischer Dienstleistungen, bei langfristigen Überlassungen beweglicher Gegenstände sowie bei Versicherungen.

### XII. Weitere Einzelfragen

Das Umsatzsteuergesetzbuch kennt auch eine nicht optionale Kleinunternehmerregelung: Bis zu einem (Netto-) Umsatz von jährlich 20000 € wird gem. § 25 UStGB die Umsatzsteuer nicht erhoben; es gibt dann auch keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Es handelt sich um einen Freibetrag, der nach dem Über-

10 Siehe dazu Widmann in Plückebaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 25a UStG Rz. 11.

11 Siehe dazu die systematische Kontroverse einerseits (für die bloße Vorsteuerberichtigung) zwischen Stadie und Wagner: Stadie, UR 2006, 645; Wagner in Nieskens (Hrsg.), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext, Köln 2008, S. 101 ff.; andererseits (für die Belastung nach dem

aktuellen Wert der Entnahme) zwischen Stadie und Widmann: Stadie, UR 2006, 645; Widmann, UR 2007, 13.

12 Vgl. dagegen den Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission „in Bezug auf die ermäßigten Steuersätze“ vom 7.7.2008, BR-Drucks. 506/08. Das Gegenteil einer Vereinfachung für die Praxis ist zu befürchten, wenn dieser Richtlinienvorschlag angenommen werden sollte. Siehe dazu Widmann, BB 2008, 2046.



**Mehrwertsteuer geht auch anders!**

schreiten erst nach drei Jahren wieder zur Anwendung kommt.

Es soll nur noch monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen geben; hinzu kommt eine diese ersetzende Jahresanmeldung (§ 24 UStGB).

Rechnungen müssen bei Barzahlung sofort, sonst innerhalb von zwei Monaten nach der Leistungserbringung erteilt werden (§ 27 UStGB). Selbstverständlich gibt es auch Gutschriften (§ 13 Abs. 2 UStVO). Der unrichtige Steuerausweis wird mit der Schuld der ausgewiesenen Steuer sanktioniert. Wenn das Steueraufkommen nicht gefährdet ist, ist eine Rechnungsberichtigung zulässig (§ 29 UStGB i.V.m. §§ 13–18 UStVO). Bei diesen eher technischen Fragen werden viele bekannte und bewährte Regelungen des geltenden Rechts, angepasst an die neuen grundlegenden Systemänderungen, fortgeführt.

**XIII. Schlussbemerkung**

Auch schon nach dieser gedrängten Darstellung wird wohl deutlich geworden sein, dass sich das Umsatzsteuergesetzbuch von vielen herkömmlichen Regelungsmustern – deutschen und europäischen – der Umsatzsteuer löst. Aber das ist im Hinblick auf die breit wirkenden Vereinfachungen nicht wirklich ein Verlust, denn die Umsatzsteuer dient, wie andere Steuern auch, primär der Erzielung von Einnahmen für den Staat. Selbstverständlich wird auch das Umsatzsteuergesetzbuch Zweifelsfragen und Abgrenzungsprobleme aufwerfen, aber der Abwurf von systematischem Ballast ist unabweisbar und notwendig, wenn die Mehrwertsteuer im europäischen Binnenmarkt ihre Rolle als wichtigste an den Verbrauch anknüpfende Steuer behalten soll. Das Umsatzsteuergesetzbuch enthält Lösungen nicht nur für Deutschland, sondern auch für die Europäische Union.<sup>13</sup>

Das gibt Hoffnung.

13 Die dort allein auf die Frage der generellen Einführung der Verlagerung der Steuerschuld auf den unternehmerischen Leistungsempfänger (Reverse-Charge-Verfahren) beschränkte und damit verengte Systemdebatte – angestoßen von Österreich und Deutschland – ist im Mai 2008

durch die Uneinigkeit des ECOFIN-Rates und die retardierende Haltung der Europäischen Kommission praktisch zum Erliegen gekommen, vgl. BMF, Pressemitteilung vom 14.5.2008, UR 2008, 461.

## Rechtsprechung

### Steuerbare Umsätze

#### **Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Übereignung eines noch zu bebauenden Grundstücks mitsamt Mietvertrag**

UStG 1999 § 1 Abs. 1a; 6. EG-Richtlinie Art. 5 Abs. 8

**Ist Gegenstand der Übertragung ein zu bebauendes Grundstück, das der Veräußerer unter der Bedingung der Fertigstellung des Bauvorhabens vermietet hat, liegt keine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG 1999 vor.**

BFH, Urt. v. 18.9.2008 – V R 21/07

Vorinstanz: FG Sachsen, Urt. v. 16.12.2004 – 3 K 891/03, www.legios.de, Dokumentennummer 20041216000000061

#### ■ Sachverhalt

I. Die Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die aufgrund eines notariell beurkundeten Kaufvertrages vom 23.12.1996 ein Grundstück von der Veräußerin, bei der es sich gleichfalls um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts handelt, erwarb. Gesellschaftszweck der Klägerin ist die Vermietung und Verwaltung dieses Grundstücks.

Die Veräußerin hatte das Grundstück ihrerseits im Dezember 1995 in Bebauungsabsicht erworben und am 1.9.1996 vorbehaltlich der Fertigstellung des Bauvorhabens mit Frau W als Mieterin einen Mietvorvertrag über die Vermietung des Grundstücks abgeschlossen. Nach dem Vertrag beabsichtigte die Veräußerin, auf dem

Grundstück eine gastronomische Einrichtung mit Bowlinganlage zu errichten. Als Mietzeit wurden zehn Jahre vereinbart, die Vermietung sollte zwei Wochen nach Fertigstellung und Übergabe an die Veräußerin beginnen.

Die Veräußerin hatte zunächst beabsichtigt, den Gastronomiekomplex nach Errichtung im eigenen Bestand zu halten. Im Laufe des Jahres 1996 fasste sie aus persönlichen und wirtschaftlichen Gründen, insbesondere weil die Finanzierung nicht gesichert war, den Entschluss, das Grundstück zu veräußern.

Nach dem notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 23.12.1996 verpflichtete sich die Veräußerin gegenüber der Klägerin, das auf dem Grundstück befindliche Gebäude abzureißen und eine neue Gaststättenanlage mit 600 qm Nutzfläche, 100 Plätzen, 16 Stellplätzen und vier Bowlingbahnen schlüsselfertig und betriebsbereit zu errichten. Angestrebt wurde eine Fertigstellung und Eröffnung der Gaststätte zum 17.5.1997. Der Besitz sollte mit der Abnahme auf die Klägerin übergehen. Der im September 1996 abgeschlossene Mietvorvertrag war als Anlage Bestandteil des Kaufvertrages. Die Veräußerin hatte für die Rechtswirksamkeit des Mietvorvertrages und den zivilrechtlichen Übergang dieses Vertrages mit Eigentumsüberschreibung auf die Klägerin einzustehen.

Der Kaufpreis belief sich auf 2,4 Mio. DM zuzüglich Umsatzsteuer von 15% in Höhe von 360.000 DM und somit auf insgesamt 2,76 Mio. DM.

Am 14.7.1997 schloss die Klägerin mit Frau W einen mit dem Vertrag vom 1.9.1996 inhaltlich weitgehend identischen Vertrag über die Vermietung des bebauten Grundstücks. Die Abnahme des Bauvorhabens sowie die Besitz-

übergabe an die Klägerin erfolgten am 5.8.1997. Die Gaststätte wurde im August 1997 durch die Mieterin W eröffnet. Die Eigentumseintragung der Klägerin in das Grundbuch erfolgte am 17.12.1998.

Die Klägerin zahlte an die Veräußerin vertragsgemäß zunächst 96,5% des Kaufpreises (2316000 DM). Im Rahmen von Nachverhandlungen im Jahr 1998 einigten sich die Veräußerin und die Klägerin auf einen Gesamtkaufpreis von 2326000 DM. Streitig war in der Folgezeit, ob es sich hierbei um einen Netto- oder um einen Bruttokaufpreis einschließlich Umsatzsteuer handelte.

Mit der Umsatzsteuererklärung für 1996 vom 5.5.1998 machte die Klägerin aufgrund des Erwerbs des Grundstücks einen Vergütungsanspruch in Höhe von zunächst 360000 DM geltend. Nach einer berichtigten Erklärung beschränkte sich für 1996 der Vergütungsanspruch auf 348960,84 DM, während sich für 1997 ein Vergütungsanspruch in Höhe von 12656,61 DM ergab. Das beklagte FA stimmte dem zu und zahlte die Vergütungsbeträge an die Klägerin aus.

Eine von der Veräußerin berichtigte Rechnung über einen Gesamtkaufpreis von 2326000 DM ohne Ausweis von Umsatzsteuer vom 15.3.2000 ging der Klägerin am 16.3.2000 (Streitjahr) zu. Im Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid März 2000 vom 15.5.2000 berücksichtigte das FA daher als abziehbare Vorsteuer- und Kürzungsbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmen „/.. 360000,00“ DM. Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 29.5.2000 Einspruch ein. Am 29.8.2001 reichte die Klägerin die Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 2000 ohne Vorsteuerberichtigung ein und erklärte nach Abzug von Vorsteuerbeträgen (4209,89 DM) Umsatzsteuer in Höhe von 25146,97 DM. Gegenstand des Einspruchsverfahrens war der Jahresumsatzsteuerbescheid 2000 vom 13.11.2001, in dem das FA die Angaben der Klägerin und zusätzlich eine Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG in Höhe von 360000 DM erfasste.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das FG stützte die Klageabweisung darauf, dass eine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG 1999 vorliege. Insoweit sei unerheblich, dass das Bauträgerunternehmen der Veräußerin von der Klägerin als Vermietungsunternehmen fortgeführt worden sei. Weiter sei der ursprüngliche Steuerausweis unzutreffend, so dass die von der Veräußerin im Streitjahr 2000 vorgenommene Rechnungsberichtigung im Jahr der Rechnungsberichtigung zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 14 Abs. 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG führe.

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen und formellen Rechts und stützt sich auf das Urteil des BFH vom 24.2.2005 (BFH, Urt. v. 24.2.2005 – V R 45/02, BFHE 210, 146 = BStBl. II 2007, 61 = UR 2005, 547). Es handle sich nicht um eine Geschäftsveräußerung. Die Veräußerin habe von Anfang an keine finanziellen Mittel gehabt, und auch die Bankfinanzierung sei der Veräußerin nur für den Fall eines rechtswirksam abgeschlossenen Bauträgervertrages zugesagt gewesen. Sie habe deshalb vor dem ersten Spatenstich verkaufen müssen. Es liege auch eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vor, da das FG sein Urteil auf Unterlagen gestützt habe, die sie nicht gekannt habe.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des FG-Urteils vom 16.12.2004 die Umsatzsteuer erklärungs- gemäß ohne die Vorsteuerberichtigungen in Höhe von

360000 DM festzusetzen, hilfsweise das FG-Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.

Das FA beantragt, dem Hilfsantrag der Klägerin stattzugeben und unter Aufhebung des FG-Urteils die Sache an das FG zurückzuverweisen.

Nach Aktenlage könne nicht entschieden werden, ob die Veräußerin ein Bauträger- oder ein Vermietungsunternehmen geführt habe. Das FG-Urteil enthalte hierzu keine abschließenden Ausführungen.

## ■ Aus den Entscheidungsgründen

### ► Revision erfolgreich

II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung des FG und zur Änderung des Umsatzsteuerjahresbescheids 2000 vom 13.11.2001 im beantragten Umfang. Der erkennende Senat hat den Revisionsantrag der Klägerin in Übereinstimmung mit der Revisionsbegründung in dem Sinne ausgelegt, dass sie die Festsetzung der Umsatzsteuer ohne Berücksichtigung der Vorsteuerberichtigung in Höhe von 360000 DM begehrt (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Das Urteil der Vorinstanz verletzt § 1 Abs. 1a UStG 1999; entgegen der Auffassung des FG liegt keine Geschäftsveräußerung vor, wenn ein noch zu bebauendes Grundstück übertragen wird, das der Veräußerer unter der Bedingung der Fertigstellung vermietet hat. Die Voraussetzungen für die Rechnungsberichtigung und die entsprechende Vorsteuerkorrektur lagen deshalb nicht vor.

### ► Keine Umsatzsteuerbarkeit einer Geschäftsveräußerung

1. Nach § 1 Abs. 1a UStG 1999 unterliegen Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. Die Vorschrift setzt voraus, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird.

### ► Zweck und Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen

a) § 1 Abs. 1a UStG 1999 dient der Umsetzung von Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG in nationales Recht und ist entsprechend dieser Bestimmung richtlinienkonform auszulegen (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 18.1.2005 – V R 53/02, BFHE 208, 491 = BStBl. II 2007, 730 = UR 2005, 375). Nach Art. 5 Abs. 8 der 6. EG-Richtlinie können die Mitgliedstaaten die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die (wie hier) entgeltlich erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung vorliegt. Die Bestimmung bezweckt nach der Rechtsprechung des EuGH, die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern und zu vereinfachen (EuGH, Urt. v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01 – Zita Modes, EuGHE 2003, I-14393 = UR 2004, 191 = BFH/NV Beilage 2004, 128 – Rz. 32) und erfasst dementsprechend die Übertragung von Geschäftsbetrieben und von selbständigen Unternehmensteilen, die als Zusammenfassung materieller und immaterieller Bestandteile ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden

kann (EuGH, Urt. v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01 – Zita Modes, EuGHE 2003, I-14393 = UR 2004, 19<sup>2</sup> = BFH/NV Beilage 2004, 128 – Rz. 39f.). Der Erwerber muss dabei beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben. Nicht begünstigt ist die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit (EuGH, Urt. v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01 – Zita Modes, EuGHE 2003, I-14393 = UR 2004, 19<sup>3</sup> = BFH/NV Beilage 2004, 128 – Rz. 44).

► **Fortsetzung der bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit**

b) Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist es für die Geschäftsveräußerung entscheidend, ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht und ob die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen oder sich hinreichend ähneln. Die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand ist nicht erforderlich (BFH, Urt. v. 28.11.2002 – V R 3/01, BFHE 200, 160 = BStBl.II 2004, 665 = UR 2003, 135; BFH, Urt. v. 23.8.2007 – V R 14/05, BFHE 219, 229 = BStBl.II 2008, 165 = UR 2008, 150). Der Fortsetzung der bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit steht es nicht entgegen, wenn der Erwerber den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb in seinem Zuschnitt ändert oder modernisiert (BFH, Urt. v. 23.8.2007 – V R 14/05, BFHE 219, 229 = BStBl.II 2008, 165 = UR 2008, 150).

► **Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks**

c) Bei Grundstücksgeschäften führt die Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks zu einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG 1999, da durch den mit Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in den Miet- oder Pachtvertrag ein Vermietungs- oder Verpachtungsunternehmen übernommen wird (BFH, Beschl. v. 1.4.2004 – V B 112/03, BFHE 205, 511 = BStBl.II 2004, 802 = UR 2004, 417; BFH, Urt. v. 7.7.2005 – V R 78/03, BFHE 211, 63 = BStBl.II 2005, 849 = UR 2005, 608). Dies gilt aber nur, wenn der Erwerber aufgrund der Übertragung des vermieteten oder verpachteten Grundstücks eine bereits vom Lieferer ausgeübte selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortführt. Hieran fehlt es, wenn die unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers im Wesentlichen darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter für die einzelnen Mieteinheiten zu finden, um es im Anschluss an die Fertigstellung gewinnbringend zu veräußern. Ein Vermietungsunternehmen, das der Erwerber fortführen könnte, liegt dann mangels nachhaltiger Vermietung nicht vor (BFH, Urt. v. 24.2.2005 – V R 45/02, BFHE 210, 146 = BStBl.II 2007, 61 = UR 2005, 547). Ebenso führt die Veräußerung eines einzelnen Grundstücks ohne Übergang von Miet- oder Pachtverträgen nicht zu einer Geschäftsveräußerung, da es sich auch dann nicht um die Übertragung eines Unternehmens oder eines Unternehmensteils handelt, mit dem eine selbständige Tätigkeit fortgeführt werden kann (BFH, Urt. v. 18.1.2005 – V R 53/02, BFHE 208, 491 = BStBl.II 2007, 730 = UR 2005, 375; BFH, Urt. v. 11.10.2007 – V R 57/06, BFHE 219, 284 = BStBl.II 2008, 447 = UR 2008, 182).

► **Kein durch den Erwerber fortführbares, im Zeitpunkt der Veräußerung hinreichend verfestigtes Vermietungsunternehmen**

2. Das Urteil der Vorinstanz, dem die Auslegungsgrundsätze des zu dieser Vorschrift später ergangenen Senatsurteils vom 24.2.2005 (BFH, Urt. v. 24.2.2005 – V R 45/02, BFHE 210, 146 = BStBl.II 2007, 61 = UR 2005, 547) nicht bekannt waren, ist von anderen Grundsätzen ausgegangen und war daher aufzuheben. Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO).

Selbst wenn die Veräußerin im Streitfall zunächst beabsichtigt haben sollte, das Grundstück mit einem Gastronomiekomplex zu bebauen, zu vermieten und im eigenen Bestand zu halten, bestand bei der Veräußerin nach den Grundsätzen des Senatsurteils vom 24.2.2005 (BFH, Urt. v. 24.2.2005 – V R 45/02, BFHE 210, 146 = BStBl.II 2007, 61 = UR 2005, 547) im Zeitpunkt der Veräußerung kein hinreichend verfestigtes Vermietungsunternehmen, das durch die Klägerin fortgeführt werden konnte. Hiergegen spricht bereits, dass nach dem der Grundstücksübertragung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis ein noch zu bebauendes Grundstück zu übertragen war und dass die Finanzierung der Gebäudeerrichtung nicht gesichert war. Im Übrigen wird auch die unternehmerische Tätigkeit der Veräußerin im Zeitraum zwischen dem Grundstückserwerb im Dezember 1995 und der Lieferung des bebauten Grundstücks durch Besitzzeineinweisung im August 1997 nicht durch ein Handeln in Vermietungs-, sondern durch ein Handeln in Veräußerungsabsicht geprägt. Denn die Veräußerin beauftragte den Makler zum Verkauf des zu bebauenden Grundstücks bereits im Oktober 1996 und damit unmittelbar nach Abschluss des Mietvorvertrages im September 1996.

Die Voraussetzungen für die Rechnungsberichtigung und die Berichtigung des Vorsteuerabzugs lagen danach nicht vor. Die im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 13.11.2001 festgesetzte Umsatzsteuer war deshalb von 385 146 DM um 360 000 DM auf 25 146 DM herabzusetzen.

► **Rechtsfolge einer Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung**

3. Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob die im Streitjahr erfolgte Rechnungsberichtigung zu einer Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung gem. § 9 UStG führt (vgl. hierzu BFH, Urt. v. 1.2.2001 – V R 23/00, BFHE 194, 493 = BStBl.II 2003, 673 = UR 2001, 253). Denn selbst wenn eine wirksame und insbesondere rechtzeitige Rückgängigmachung des Verzichts vorläge, führt dies nach der Rechtsprechung des Senats zu einem Verlust des Vorsteuerabzugs für das Jahr der ursprünglichen Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts, nicht aber zu einer Änderung im Jahr der Rückgängigmachung des Verzichts (BFH, Urt. v. 6.10.2005 – V R 8/04, BFH/NV 2006, 835), die erst im Streitjahr erfolgte.

► **Keine Entscheidungserheblichkeit des gerügten Verfahrensfehlers**

4. Schließlich kam es auf den von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler nicht mehr an, da dem Klageanspruch bereits aus anderen Gründen stattzugeben war.

2 Mit Anm. Wäger, UR 2004, 24.

3 Mit Anm. Wäger, UR 2004, 24.



## Steuerbefreiungen

### Keine Steuerbefreiung eines entgeltlichen Verzichts auf das an einem Grundstück eingeräumte Ankaufsrecht

UStG § 4 Nr.9 Buchst.a; GrEStG § 1 Abs.1 Nr.6 und Nr.7, § 1 Abs.2, § 9 Abs.2 Nr.3; 6.EG-Richtlinie Art.5 Abs.1, Art.13 Teil B Buchst.g, Art.33 Abs.1; FGO § 74

### Der entgeltliche Verzicht auf das an einem Grundstück eingeräumte Ankaufsrecht ist nicht nach § 4 Nr.9 Buchst.a UStG steuerfrei.

BFH, Urt. v. 3.9.2008 – XI R 54/07

Vorinstanz: FG Niedersachsen, Urt. v. 11.12.2006 – 16 K 284/04, EFG 2007, 1297

## Sachverhalt

I. Die Klägerin ist Organträgerin der XAG, die seit 1.9.1999 unter Y GmbH firmiert.

Die XAG veräußerte mit notariellem Kaufvertrag vom 22.12.1981 das bebaute Grundstück in H zum Kaufpreis von 17 Mio. DM. Erwerberin war die DKG, an der die XAG zu 95 % beteiligt war.

Mit notariellem Vertrag vom 7.4.1982 räumte die DKG der XAG ein Ankaufsrecht an dem Grundstück ein. Das Ankaufsrecht sollte der Ankauftsberechtigten das Recht geben, von der Eigentümerin den Abschluss eines Kaufvertrags und die Übereignung des Grundstücks einschließlich der darauf errichteten Gebäude miet- und pachtfrei zu verlangen. Die XAG konnte das Ankaufsrecht zum 31.12.2001 zum Kaufpreis von 9.500.000 DM und zum 31.12.2011 zum Kaufpreis von 5.750.000 DM ausüben. Nach § 5 des notariellen Vertrags sollten die Bestimmungen der Urkunde für und gegen die jeweiligen Rechtsnachfolger wirken. Zur Sicherung der sich aus dem Ankaufsrecht ergebenden Ansprüche wurde eine Vormerkung in das Grundbuch eingetragen.

Kurze Zeit später wurde das Grundstück an die RKG veräußert.

Mit Vertrag vom 26.3.1999 veräußerte diese das Grundstück an die BKG, die nunmehr als V KG firmiert. Der Kaufpreis betrug 12.466.687,14 DM. Im Vertrag (Teil C Aufhebung Ankaufsrechtsvertrag) vereinbarten die RKG, die BKG und die XAG weiter, dass die XAG auf ihr Ankaufsrecht verzichtet und sie hierfür von der Grundstückskäuferin, der BKG, ein Entgelt von 4.213.312,86 DM erhält. Unter Tz. II 3 des notariellen Vertrags ist festgelegt, dass die Verzichtsvergütung als Nettogleistung zu betrachten ist, wenn entgegen der gemeinsamen Annahme von Käuferin und Ankauftsberechtigtem auf die vorgenannte Verzichtsvergütung Umsatzsteuer anfallen sollte.

In den für das Streitjahr 1999 erklärten Umsätzen war der entgeltliche Verzicht der XAG auf das Ankaufsrecht nicht enthalten. Nach einer Außenprüfung ging das beklagte FA davon aus, dass der entgeltliche Verzicht auf das Ankaufsrecht ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz sei. Die entsprechende Umsatzsteuer wurde gegenüber der Klägerin im geänderten Bescheid für 1999 vom 15.12.2003 festgesetzt.

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das FG vertrat die Auffassung, dass der entgeltliche Verzicht auf das Ankaufsrecht eine sonstige Leistung i.S.d. § 1 Abs.1 Nr.1

UStG darstelle, die steuerpflichtig sei. Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr.9 Buchst.a UStG seien nicht erfüllt, weil der Umsatz nicht unter das Grunderwerbsteuergesetz falle. Ein Grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang i.S.v. § 1 Abs.1 Nr.6 GrEStG liege nicht vor. Denn der Erwerb des Grundstücks durch die BKG habe sich nicht über die Ausübung des Ankaufsrechts vollzogen. Vielmehr sei das Ankaufsrecht durch den Verzicht untergegangen. Ein lediglich wirtschaftlicher Zusammenhang des Verzichts mit dem Kaufvertrag zwischen der RKG und der BKG reiche nicht aus, um hinsichtlich des Verzichts die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs.1 Nr.6 GrEStG bejahen zu können. Der Verzicht auf das Ankaufsrecht unterliege auch nicht § 1 Abs.2 GrEStG.

Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts.

Das FG habe fehlerhaft die Voraussetzungen des § 4 Nr.9 Buchst.a UStG verneint. Die Aufhebung des Ankaufsrechts gegen Entschädigungszahlung sei ein steuerfreier Umsatz, weil der Vorgang unter § 1 Abs.1 Nr.6 GrEStG falle. Nach dieser Vorschrift unterliege der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot begründe. Der Tatbestand setze voraus, dass ein rechtswirksames Kaufangebot gemacht werde, die sich daraus ergebenden Rechte vom Berechtigten an den Dritten abgetreten würden und der Kauf zwischen diesem und dem Grundstückseigentümer tatsächlich zustande komme. Im Streitfall seien im Vertrag vom 26.3.1999 in einem Akt die Abtretung des Ankaufsrechts an die BKG und der Abschluss des Kaufvertrags zwischen der BKG und der RKG erfolgt. Die BKG habe so im Ergebnis das nicht durch ein Ankaufsrecht belastete Grundstück erworben. Dem stehe nicht entgegen, dass formal betrachtet eine Aufhebung des Ankaufsrechts vereinbart worden sei. Abzustellen sei vielmehr auf den materiellen Gehalt des Vertrags vom 26.3.1999, der eine Übertragung des Ankaufsrechts auf die BKG beinhalte. Es entspreche dem in § 4 Nr.9 Buchst.a UStG niedergelegten Willen des Gesetzgebers, die Doppelbelastung einer Grundstücksveräußerung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer zu vermeiden.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Umsatzsteuer 1999 unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides 1999 vom 15.12.2003 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 3.6.2004 um 369.219,20 € herabzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Aus den Entscheidungsgründen

### Revision erfolglos

II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs.2 FGO).

Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Verzicht auf das Ankaufsrecht an dem Grundstück gegen Zahlung einer Vergütung ein steuerpflichtiger Umsatz ist. Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit i.S.v. § 4 Nr.9 Buchst.a UStG sind nicht erfüllt.

### Steuerbefreiung der unter das Grunderwerbsteuergesetz fallenden Umsätze

1. Von den unter § 1 Abs.1 Nr.1 UStG fallenden Umsätzen sind gem. § 4 Nr.9 Buchst.a UStG steuerfrei die Umsätze,

die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Zu den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen gehören Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

► **Erbringen einer sonstigen Leistung durch entgeltlichen Verzicht auf ein Ankaufsrecht**

a) Besteuerungsgegenstand ist umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich die ausgeführte Leistung. Sie wird bestimmt durch die Art ihrer Ausführung, den Gegenstand, auf den die Ausführung gerichtet ist, durch die Beteiligten (Leistender, Leistungsempfänger) und durch ihre Entgeltlichkeit (vgl. BFH, Urt. v. 29.8.1991 – V R 87/86, BFHE 166, 185 = BStBl. II 1992, 206 = UR 1992, 76).

Im Streitfall ist der gegen Entgelt erklärte Verzicht der XAG auf das ihr eingeräumte Ankaufsrecht als sonstige Leistung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar.

► **Verzicht auf ein Ankaufsrecht und Grundstücksveräußerung keine einheitliche Leistung**

b) Die Leistung der XAG ist weder Bestandteil der Grundstücksveräußerung durch die RKG noch kann sie mit dieser im Sinne einer einheitlichen Leistung zusammengefasst werden.

► **Grundsatz der Selbstständigkeit jeder Dienstleistung**

aa) Aus Art. 2 Nr. 1 der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG ergibt sich, dass jede Dienstleistung in der Regel als eigene, selbstständige Leistung zu betrachten ist (EuGH, Urt. v. 25.2.1999 – Rs. C-349/96 – Card Protection Plan Ltd., EuGHE 1999, I-973 = UR 1999, 254 – Rz. 29). Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung sollen getrennte steuerbare Umsätze, die nicht zu einem einheitlichen Umsatz zusammengefasst werden können, einzeln der Mehrwertsteuer unterworfen werden können (vgl. EuGH, Urt. v. 8.7.1986 – Rs. 73/85 – Kerrutt, EuGHE 1986, 2219 = UR 1986, 297 – Rz. 14, zu Lieferungen und Dienstleistungen im Rahmen eines Bauherrenmodells).

► **Keine umsatzsteuerrechtliche Bindung einer Grunderwerbsteuerrechtlichen Zusammenfassung von Bau- und Architektenleistungen mit anderen Leistungen**

bb) Dementsprechend hat der BFH entschieden, dass die von Bauhandwerkern im eigenen Namen gegenüber einem Bauherrn ausgeführten Werklieferungen grundsätzlich nicht mit Umsätzen eines anderen Unternehmers (des Grundstückslieferers oder des Initiators eines Bauvorhabens) „gebündelt“ werden dürfen und damit nicht nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei sind (vgl. BFH, Urt. v. 29.8.1991 – V R 87/86, BFHE 166, 185 = BStBl. II 1992, 206 = UR 1992, 76). Für die Umsatzsteuer ist auch nicht bindend, dass Bau- und Architektenleistungen Grunderwerbsteuerrechtlich mit anderen Leistungen zusammengefasst werden und der dadurch vorhandene Erwerbsvorgang beim Erwerber der Grunderwerbsteuer unterworfen wird (vgl. BFH, Urt. v. 10.9.1992 – V R 99/88, BFHE 169, 255 = BStBl. II 1993, 316 = UR 1993, 55 m.w.N.).

► **Keine Annahme einer einheitlichen Leistung infolge der Zusammenfassung von Vereinbarungen in einer notariellen Urkunde**

cc) Im Streitfall ist der Verzicht auf das Ankaufsrecht durch die XAG eine gegenüber der von der RKG getätigten Grundstücksveräußerung selbstständige Leistung. Die Zusammenfassung der Vereinbarungen in einer notariellen Urkunde und der durch das Interesse der BKG als Grundstückskäuferin begründete wirtschaftliche Zusammenhang der Verträge führen nicht zur Annahme einer einheitlichen Leistung.

Die Leistung der XAG teilt daher nicht das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Grundstücksveräußerung. Aus diesem Grund ist unerheblich, ob die Veräußerung des bebauten Grundstücks nach § 1 Abs. 1a UStG als Geschäftsveräußerung nicht steuerbar (vgl. BFH, Urt. v. 11.10.2007 – V R 27/05, BFHE 219, 266 = BStBl. II 2008, 438 = UR 2008, 466<sup>1</sup> – unter II 2b der Gründe) oder als Grundstückslieferung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei wäre.

► **Keine Umsatzsteuerbefreiung des entgeltlichen Verzichts auf das an einem Grundstück eingeräumte Ankaufsrecht**

2. Der Verzicht auf das Ankaufsrecht ist nicht gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei. Die XAG hat mit dem Verzicht keinen Erwerbsvorgang i.S.d. § 1 GrEStG verwirklicht.

► **Grunderwerbsteuerbarkeit eines bindenden Kaufangebots bezüglich eines Grundstücks**

a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot begründet, und nach § 1 Abs. 1 Nr. 7 GrEStG die Abtretung selbst, wenn kein solches Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Ziel dieser Vorschriften ist die Erfassung des Grundstückshandels, der der Grunderwerbsteuer für die Weiterveräußerung eines Grundstücks dadurch ausweicht, dass er nicht mit Grundstücken als solchen, sondern mit Angeboten zu deren Verkauf handelt (vgl. BFH, Urt. v. 5.7.2006 – II R 7/05, BFHE 213, 403 = BStBl. II 2006, 765 m.w.N.). Der in diesen Vorschriften verwendete Begriff „Kaufangebot“ umfasst nach der Rechtsprechung sowohl den einseitigen Vertragsantrag (Vertragsangebot) als auch das in die Rechtsform des Vertrags gekleidete Angebot (z.B. Ankaufs- bzw. Optionsvertrag), wenn diese den Veräußerer binden (vgl. BFH, Urt. v. 5.7.2006 – II R 7/05, BFHE 213, 403 = BStBl. II 2006, 765 m.w.N.). Dem Kaufangebot steht ein Angebot zum Abschluss eines anderen Vertrags gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 GrEStG).

Die Tatbestandsverwirklichung des § 1 Abs. 1 Nr. 6 oder 7 GrEStG setzt voraus, dass ein rechtswirksames Kaufangebot eingeräumt wird, die daraus sich ergebenden Rechte vom Berechtigten an den Dritten abgetreten werden und der Kauf zwischen diesem und dem Grundstückseigentümer tatsächlich zustande kommt (vgl. BFH, Urt. v. 22.1.1997 – II R 97/94, BFHE 182, 222 = BStBl. II 1997, 411 = StRK GrEStG 1983 § 1 Abs. 1 R. 69 m.w.N.).

1 Mit Anm. Englisch, UR 2008, 466.



► **Keine grunderwerbsteuerrechtliche Gleichstellung des entgeltlichen Verzichts auf das an einem Grundstück eingeräumte Ankaufsrecht mit einer Rechtsabtretung aus einem Kaufangebot**

b) Der Verzicht auf das Ankaufsrecht ist kein grunderwerbsteuerbarer Vorgang im Sinne dieser Vorschriften. Er begründet weder einen Anspruch der Grundstückskäuferin, der BKG, auf die Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot oder einem Angebot zum Abschluss eines anderen Vertrags noch werden dadurch derartige Rechte an sie abgetreten.

Mit dem Erlöschen des Ankaufsrechts konnte die BKG das Grundstück zwar insoweit frei von Rechten Dritter erwerben. Dieser Umstand rechtfertigt es aber nicht, den Verzicht auf das Ankaufsrecht grunderwerbsteuerrechtlich einer Abtretung von Rechten aus einem Kaufangebot gleichzustellen. Denn die auf das Ankaufsrecht verzichtende XAG hat der BKG keine Rechte verschafft, die es dieser ermöglicht hätten, das Grundstück erwerben zu können. Der Grundstückserwerb beruhte auf den mit der RKG abgeschlossenen Vereinbarungen über den Kauf des Grundstücks und nicht auf einem von der XAG abgetretenen Ankaufsrecht. Dies zeigt sich schon darin, dass im Vertrag vom 7.4.1982 über die Einräumung des Ankaufsrechts ein Recht der XAG zur Benennung eines Dritten als Ankauftsberechtigten nicht vorgesehen war und das Ankaufsrecht frühestens zum 31.12.2001 zu einem Kaufpreis von 9500000 DM hätte ausgeübt werden können. Demgegenüber hat die BKG das Grundstück bereits im Frühjahr 1999 zu einem wesentlich höheren Kaufpreis erworben. Es ist nicht erkennbar, aus welchen Gründen die BKG im Jahr 1999 neben dem Eigentum an dem Grundstück auch das Ankaufsrecht hätte erwerben sollen. Ihr Interesse war vielmehr darauf gerichtet, dass das Ankaufsrecht erlischt, damit sie das Grundstück frei von Rechten Dritter erwerben konnte. Die Vereinbarungen in Teil C des Vertrags vom 26.3.1999 betreffend die Aufhebung des Ankaufsrechtsvertrags können deshalb entgegen der Auffassung der Klägerin nicht dahin verstanden werden, dass das Ankaufsrecht auf die BKG übertragen werden sollte.

► **Keine Grunderwerbsteuerbarkeit des entgeltlichen Verzichts auf das an einem Grundstück eingeräumte Ankaufsrecht aufgrund anderer Vorschriften**

c) Der Verzicht auf das Ankaufsrecht erfüllt auch nicht einen anderen in § 1 GrEStG genannten Steuertatbestand. Insbesondere liegen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht vor.

► **Grunderwerbsteuerbarkeit der Verfügung über ein Grundstück wie ein Eigentümer**

aa) Danach unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Dies setzt voraus, dass es einem Dritten, der nicht Eigentümer des Grundstücks ist, ohne Begründung eines Anspruchs auf Eigentumsübertragung ermöglicht wird, über ein bestimmtes Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen, d.h. wenn er es besitzen, verwalten, nutzen, belasten und schließlich veräußern kann, und sich diese Maßnahmen wirtschaftlich zu Gunsten oder zu Lasten des Dritten auswir-

ken (vgl. BFH, Urt. v. 3.5.1973 – II R 37/68, BFHE 109, 476 = BStBl. II 1973, 709 = StRK GrEStG 1940 § 1 Abs. 1 R. 37; BFH, Urt. v. 26.7.2000 – II R 33/98, StRK GrEStG 1983 § 1 Abs. 2 R. 21 = BFH/NV 2001, 206; BFH, Urt. v. 5.7.2006 – II R 7/05, BFHE 213, 403 = BStBl. II 2006, 765).

► **Keine Erlangung der Befugnis zur Verfügung über ein Grundstück seiner Substanz nach durch den Verzicht auf ein Ankaufsrecht**

bb) Im Streitfall sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Durch den Verzicht auf das Ankaufsrecht hat die BKG nicht die Befugnis erlangt, über das Grundstück seiner Substanz nach zu verfügen. Diese Befugnis erlangte sie aus dem mit der RKG geschlossenen Vertrag. Der Verzicht führte nur zum Erlöschen des der XAG eingeräumten Ankaufsrechts.

► **Kein genereller Ausschluss einer Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer**

d) Eine andere Beurteilung ist nicht deshalb gerechtfertigt, weil das FA das Entgelt für den Verzicht gem. § 9 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG als Teil der Gegenleistung für den Grundstückskauf gewertet und in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbezogen hat. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG schließt eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer nicht generell aus (vgl. BFH, Urt. v. 27.10.1999 – II R 17/99, BFHE 189, 550 = BStBl. II 2000, 34 = StRK GrEStG 1983 § 1 Abs. 1 R. 76). So sind Baubetreuungsleistungen nicht nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG deswegen steuerfrei, weil sie beim Leistungsempfänger in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbezogen worden sind (vgl. BFH, Urt. v. 10.9.1992 – V R 99/88, BFHE 169, 255 = BStBl. II 1993, 316 = UR 1993, 55).

► **Keine gemeinschaftsrechtliche Steuerbefreiung des Verzichts auf ein Ankaufsrecht**

e) Der Verzicht auf das Ankaufsrecht ist auch nicht nach den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts steuerfrei. Insbesondere fällt der Verzicht nicht unter den Begriff „Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden“ i.S.v. Art. 13 Teil B Buchst. g der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG.

► **Lieferung eines Gegenstands durch Verschaffung der Verfügungsmacht**

aa) Nach Art. 5 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie gilt als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt sich, dass der Begriff „Lieferung eines Gegenstands“ sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das nationale Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass sie jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (vgl. EuGH, Urt. v. 8.2.1990 – Rs. C-320/88 – Shipping and Forwarding Enterprise Safe, EuGHE 1990, I-285 = UR 1991, 289<sup>2</sup> – Rz. 7; EuGH, Urt. v. 6.2.2003 – Rs. C-185/01 – Auto Lease Holland, EuGHE 2003, I-1317 = BStBl. II 2004, 573 = UR 2003, 137 – Rz. 32; EuGH, Urt. v. 15.12.2005 – Rs. C-63/04 –

Centralan Property, EuGHE 2005, I-11087 = UR 2006, 418 – Rz. 62). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH setzt die Verschaffung einer derartigen Verfügungsmacht die Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag voraus (vgl. BFH, Urt. v. 6.12.2007 – V R 24/05, BFHE 219, 476 = UR 2008, 334).

► **Verzicht auf ein Ankaufsrecht keine Lieferung**

bb) Der Verzicht auf das erst zu einem späteren Termin auszuübende Ankaufsrecht stellt keine Lieferung in diesem Sinne dar. Denn mit dem Verzicht wird nicht die Verfügungsmacht an dem Grundstück auf einen anderen übertragen. Die Wirkung erschöpft sich darin, dass das Ankaufsrecht erlischt und das Grundstück insoweit nicht mit Rechten Dritter belastet ist.

► **Keine Parallele zwischen dem Verzicht auf ein Ankaufsrecht und der Vereinbarung der vorzeitigen Auflösung eines Mietvertrags**

f) Zweifel an der Steuerpflicht des Verzichts auf das Ankaufsrecht ergeben sich nicht im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 15.12.1993 (EuGH, Urt. v. 15.12.1993 – Rs. C-63/92 – Lubbock Fine & Co, EuGHE 1993, I-6665 = BStBl. II 1995, 480 = UR 1996, 90), das zu einer gegen Abfindung der Mieterin vereinbarten vorzeitigen Auflösung eines Mietvertrags ergangen ist.

Die Ankaufsberechtigte, die XAG, hat – anders als die Mieterin in dem vom EuGH entschiedenen Fall – nicht ein Entgelt dafür erhalten, dass sie im Rahmen der Beendigung eines Dauerschuldverhältnisses auf die weitere Gewährung einer steuerfreien Leistung des Grundstückseigentümers verzichtet hat. Die Einräumung des Ankaufsrechts durch den Grundstückseigentümer unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer und erfüllt daher nicht die Voraussetzungen des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG (vgl. Klenk in Rau/Dürwächter, UStG, § 4 Nr. 9 UStG Anm. 48.5). Erst mit dem durch die Ausübung des Ankaufsrechts herbeigeführten Kaufvertrag wird ein Vorgang gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verwirklicht (vgl. BFH, Urt. v. 15.3.2006 – II R 29/04, BFH/NV 2006, 1702), mit der Folge, dass eine nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Lieferung des Grundstücks vorliegen kann. Der Verzicht auf das Ankaufsrecht betrifft damit – im Gegensatz zu dem Verzicht der Mieterin auf ihre Rechte aus dem Mietvertrag – keine laufend erbrachten steuerfreien Leistungen des Grundstückseigentümers.

► **Kein Vorabentscheidungsersuchen erforderlich**

3. Eine Vorlage an den EuGH gem. Art. 234 EG hält der Senat nicht für erforderlich. Es widerspricht nicht dem Gemeinschaftsrecht, dass der entgeltliche Verzicht auf das Ankaufsrecht sowohl bei der Festsetzung der Umsatzsteuer als auch bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer berücksichtigt wurde.

► **Befugnis der Mitgliedstaaten zur Beibehaltung oder Einführung von Steuern ohne Umsatzsteuercharakter**

a) Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie bestimmt:

„Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern

sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind.“

► **Wesensmerkmale der Mehrwertsteuer**

b) Diese Bestimmung gestattet die Beibehaltung von Steuern auf Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und Einfuhren durch den Mitgliedstaat nur, wenn sie nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben (vgl. EuGH, Urt. v. 3.10.2006 – Rs. C-475/03 – Banca Popolare di Cremona, EuGHE 2006, I-9373 = UR 2007, 545 – Rz. 24).

Die wesentlichen vier Merkmale der Mehrwertsteuer sind nach ständiger Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH, Urt. v. 11.10.2007 – Rs. C-283/06 und C-312/06 – Kőgaz rt u.a., EuGHE 2007, I-8463 = UR 2007, 906 – Rz. 37 m.w.N.):

- allgemeine Geltung der Mehrwertsteuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte;
- Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält;
- Erhebung dieser Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze;
- Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer, so dass sich diese Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird.

Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie steht der Beibehaltung einer Steuer nicht entgegen, die eines der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht aufweist (vgl. EuGH, Urt. v. 3.10.2006 – Rs. C-475/03 – Banca Popolare di Cremona, EuGHE 2006, I-9373 = UR 2007, 545 – Rz. 36, 37 m.w.N.).

Es ist jeweils Sache des nationalen Gerichts zu prüfen, ob die streitige Abgabe geeignet ist, den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise zu belasten, und dabei zu untersuchen, ob sie deren wesentlichen Merkmale aufweist (EuGH, Urt. v. 26.6.1997 – Rs. C-370, C-371, C-372/95 – Carreda SA u.a., EuGHE 1997, I-3721 = UR 1997, 357).

► **Kein Mehrwertsteuercharakter der französischen Eintragungsgebühren auf ein Baugrundstück**

c) Für die nach französischem Recht erhobenen Eintragungsgebühren auf ein Baugrundstück hat der EuGH im Urteil vom 16.12.1992 (EuGH, Urt. v. 16.12.1992 – Rs. C-208/91 – Raymond Beaulande, EuGHE 1992, I-6709) entschieden, dass derartige Eintragungsgebühren keine allgemeinen Steuern sind, da sie nur entgeltlich übereignete unbewegliche Sachen betreffen, deren Übertragung mit einer Reihe von Formalitäten verbunden ist. Derartige Gebühren zielten somit nicht darauf ab, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen. Ferner fehle es an einem Produktions- und Verteilungsprozess, da die Eintragungsgebühr nur erhoben werde, wenn die unbewegliche Sache in das Vermögen des Endverbrauchers übergehe. Überdies könne diese Steuer nicht von gleichartigen, aus

Anlass späterer Veräußerungen entrichteten Steuern abgezogen werden. Schließlich bleibe bei der Erhebung derartiger Steuern, die auf der Grundlage des Gesamtwerts der Sache erhoben würden, der Mehrwert unberücksichtigt.

#### ► **Kein Umsatzsteuercharakter der Grunderwerbsteuer**

d) Diese Erwägungen gelten in gleicher Weise für die nach deutschem Recht erhobene Grunderwerbsteuer und schließen es aus, dieser den Charakter einer Umsatzsteuer beizulegen (vgl. BFH, Urt. v. 2.4.2008 – II R 53/06, BFH/NV 2008, 1268). Denn sie bezieht sich nur auf bestimmte, im Einzelnen festgelegte Rechtsvorgänge im Zusammenhang mit dem Erwerb von Grundstücken. Sie wird auch nur auf einer Stufe erhoben. Ein Steuerpflichtiger kann die beim Erwerb angefallene Grunderwerbsteuer nicht auf die anlässlich der Veräußerung des Grundstücks fällige Steuer anrechnen.

#### ► **Keine Aussetzung des Revisionsverfahrens infolge des anhängigen Vorabentscheidungsersuchens des FG Niedersachsen**

4. Aufgrund der Vorlage des FG Niedersachsen vom 2.4.2008 (FG Nds., Beschl. v. 2.4.2008 – 7 K 333/06, UR 2008, 381 = EFG 2008, 975) an den EuGH ist eine Aussetzung des Revisionsverfahrens nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO nicht geboten.

#### ► **Voraussetzungen der Aussetzung des Verfahrens**

a) Nach § 74 FGO kann das Gericht, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet, anordnen, dass die Verhandlung bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits auszusetzen ist. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind auch dann erfüllt, wenn der EuGH mit Fragen zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts befasst ist, von deren Beantwortung die Entscheidung des Rechtsstreits abhängig ist (vgl. BFH, Beschl. v. 22.3.2007 – V B 136/05, BFH/NV 2007, 1719).

#### ► **Frage der Einbeziehung der Grunderwerbsteuer auf künftige Bauleistungen in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstücks im Streitfall nicht relevant**

b) Die Entscheidung im vorliegenden Rechtsstreit hängt nicht von der Beantwortung der Frage ab, die das Niedersächsische FG dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt hat. Das Niedersächsische FG hat Zweifel, ob die Erhebung der deutschen Grunderwerbsteuer auf künftige Bauleistungen durch deren Einbeziehung in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstücks (sog. einheitlicher Leistungsgegenstand bestehend aus Bauleistungen sowie Erwerb des Grund und Bodens) gegen das europäische Umsatzsteuer-Mehrfachbelastungsverbot des Art. 33 Abs. 1 der 6.EG-Richtlinie verstößt, wenn die grunderwerbsteuerlich belasteten Bauleistungen zugleich als eigenständige Leistungen der deutschen Umsatzsteuer unterliegen.

Die Vorlage betrifft damit einen völlig anders gelagerten Sachverhalt. Zu beurteilen ist die Festsetzung von Grunderwerbsteuer im Falle des Erwerbs eines unbebauten Grundstücks, wenn künftige Bauleistungen in die

grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Demgegenüber geht es im Streitfall um die Festsetzung von Umsatzsteuer für den entgeltlichen Verzicht auf ein Ankaufsrecht, wenn das Entgelt bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer für den Erwerb des Anspruchs auf Übereignung des Grundstücks als Teil der Gegenleistung berücksichtigt wurde.

### Steuerbefreiungen

#### **Keine Umsatzsteuerbefreiung für Gutachtertätigkeit einer Krankenschwester zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit**

UStG 1999 § 4 Nr. 14, Nr. 15 Buchst. a, Nr. 16 Buchst. d und e; 6.EG-Richtlinie Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c und g

**Erstellt eine Krankenschwester (mit entsprechender Zusatzausbildung) im Auftrag des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung für Zwecke der Pflegeversicherung Gutachten zur Feststellung von Art und Umfang der Pflegebedürftigkeit der Versicherten, ist diese Tätigkeit weder nach dem Umsatzsteuergesetz noch nach der 6.EG-Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei (Ergänzung zu BFH, Urt. v. 28.6.2000 – V R 72/99, BFHE 191, 463 = BStBl. II 2000, 554 = UR 2000, 434).**

BFH, Urt. v. 8.10.2008 – V R 32/07

Vorinstanz: FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 1.3.2007 – 4 K 244/05, EFG 2007, 1045

#### ■ **Sachverhalt**

I. Die Klägerin ist ausgebildete Krankenschwester mit einer Zusatzausbildung für medizinische Gutachtertätigkeit zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit.

Sie erstellte im Streitjahr 2003 im Auftrag des Medizinischen Dienstes einer Krankenversicherung Gutachten, in denen Art und Umfang der Pflegebedürftigkeit von Versicherten festgestellt wurden. Die auf einem Vordruck zu erstellenden Gutachten sind in neun Punkte untergliedert, in dem sich der Gutachter u.a. zu den Punkten „Derzeitige Versorgungs- und Betreuungssituation“, „Pflege-relevante Vorgeschichte und Befunde“, „Krankheit(en)/ Behinderungen und ihre Auswirkung(en) auf die Aktivitäten des täglichen Lebens“ und „Pflegebegründende Diagnose(n)“ äußert. Die Gutachten, die gegenüber der Krankenkasse erstellt werden, enden u.a. mit der Beurteilung, ob eine Pflegebedürftigkeit vorliegt und ggf. der Empfehlung einer Pflegestufe.

Nachdem die Klägerin dem beklagten FA auf Anfrage mitgeteilt hatte, dass sie lediglich steuerfreie Umsätze erziele, erließ das FA anhand der Gewinn- und Verlustrechnung der Klägerin einen Umsatzsteuerbescheid für 2003, in dem es die Umsätze der Klägerin als steuerpflichtig ansah und die abziehbaren Vorsteuerbeträge schätzte.

Nach Zurückweisung des Einspruchs wies das FG die Klage ab. Zur Begründung führte das FG aus, die Leistungen der Klägerin an den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung seien nicht nach § 4 Nr. 14 UStG 1999 steuerfrei, weil die Gutachten keinem therapeutischen Ziel dienten, sondern der Einordnung in die richtige Pflegestufe. Auch die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 15 Buchst. a UStG befreie nur die Leistungen der Medizinischen Dienste selbst, nicht aber diejenigen selbständig tätiger



Dritter, die im Auftrag des Medizinischen Dienstes handelten (Hinweis auf BFH, Urt. v. 28.6.2000 – V R 72/99, BFHE 191, 463 = BStBl.II 2000, 554 = UR 2000, 434). Insofern habe der Gesetzgeber Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG ermessensfehlerfrei umgesetzt. Der Klägerin sei nicht der Status einer „Einrichtung“ im Sinne dieser Richtlinienvorschrift zuzubilligen. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer liege nicht vor, da Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie die Steuerbefreiung nur bestimmten Einrichtungen vorbehalte, zu denen die Klägerin nicht gehöre.

Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie ist der Auffassung, im Streitfall sei § 4 Nr. 14 UStG anwendbar. Sie habe vor dem FG ausführlich vorgetragen, wie die Gutachtertätigkeit in der Praxis ablaufe und welche Vorgaben nach einem Handbuch (120 Seiten) zu beachten seien, insbesondere welchen Umfang im Formulargutachten die Bereiche „Erhebung zur Versorgungs- und Befundsituation“, „Bewertung dieser Befundsituation“ und „abschließende Empfehlungen“ hätten. Das FG habe nicht gewürdigt, dass nur zwei Punkte des Gutachtens sich mit der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung und sieben Punkte sich mit der Behandlungspflege der kranken bis schwerstkranken Menschen befassen. Das BFH-Urteil vom 28.6.2000 (BFH, Urt. v. 28.6.2000 – V R 72/99, BFHE 191, 463 = BStBl.II 2000, 554 = UR 2000, 434) beruhe auf der „Grundaussage“, dass im dort entschiedenen Streitfall die Gutachten nicht eine eventuell notwendige Behandlungspflege zum Gegenstand gehabt hätten. Für die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG komme es darauf an, ob sich ein Gutachten zu mehr als der Hälfte mit der Behandlungspflege befasse.

Zudem habe das FG § 4 Nr. 15 Buchst. a UStG unrichtig angewendet, weil diese Vorschrift bei zutreffender Auslegung unter Beachtung des Grundsatzes der steuerrechtlichen Neutralität nicht nur die Medizinischen Dienste der Krankenversicherung, sondern auch diejenigen von der Umsatzsteuer befreie, die als Subunternehmer für die Medizinischen Dienste der Krankenversicherung Gutachten erstellten. Dies entspreche auch dem Zweck der Steuerbefreiung, die Sozialversicherungsträger nicht mit Umsatzsteuer zu belasten.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie den Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 27.4.2005 und die Einspruchsentscheidung vom 28.10.2005 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## ■ Aus den Entscheidungsgründen

### ► Revision erfolglos

II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

### ► Gutachten über Pflegebedürftigkeit und zur Einstufung in eine Pflegestufe keine Heilbehandlung

1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Anfertigung eines Gutachtens, in dem sich der Gutachter zur Pflegebedürftigkeit und ggf. zur Einstufung in eine Pflegestufe nach § 18 Abs. 6 SGB XI äußert, keine Heilbehandlung i.S.d. § 4 Nr. 14 UStG ist.

### ► Steuerbefreiung von Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin

a) Gem. § 4 Nr. 14 UStG sind steuerfrei die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit. Dies entspricht Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. EG-Richtlinie, die „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ begünstigen will. Demgemäß sind z.B. Gutachten, die der Feststellung der Vaterschaft, der Gewährung einer Invaliditätspension, eines Kriegsrentenanspruchs, der Haftung wegen eines ärztlichen Kunstfehlers oder zur Anfertigung eines Rentengutachtens dienen, keine Heilmaßnahme nach § 4 Nr. 14 UStG (BFH, Urt. v. 15.7.2004 – V R 27/03, BFHE 206, 471 = BStBl.II 2004, 862 = UR 2004, 648 m.w.N.; BFH, Beschl. v. 31.7.2007 – V B 98/06, BFHE 217, 94 = BStBl.II 2008, 35 = UR 2007, 735). Dies entspricht der Rechtsprechung des EuGH (EuGH, Urt. v. 20.11.2003 – Rs. C-212/01 – Margarete Unterperntinger, EuGHE 2003, I-13859 = UR 2004, 70 = BFH/NV Beilage 2004, 111; EuGH, Urt. v. 20.11.2003 – Rs. C-307/01 – Peter d’Ambrumenil, EuGHE 2003, I-13989 = UR 2004, 75 = BFH/NV Beilage 2004, 115).

### ► Hauptzweck eines Pflegebedürftigkeitsgutachtens

b) Nach diesen Rechtsgrundsätzen ist die Anfertigung von Gutachten für Zwecke der Einstufung von Versicherten in der Pflegeversicherung nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerbefreit. Denn die Gutachtertätigkeit dient ihrem Hauptzweck nach weder der Behandlung, Linderung oder Vorbeugung einer Krankheit, sondern der Feststellung, in welcher Höhe dem Versicherten ein Anspruch auf Ersatz von Kosten nach dem Gesetz über die Pflegeversicherung zusteht. Aufgabe des Medizinischen Dienstes ist die Begutachtung für Zwecke der Sozialversicherung, nicht die Therapie (BFH, Urt. v. 28.6.2000 – V R 72/99, BFHE 191, 463 = BStBl.II 2000, 554 = UR 2000, 434 – unter II 1 der Gründe; Tehler in Rau/Dürwächter, UStG, § 4 Nr. 15a UStG Anm. 41).

### ► Etwaiger Bezug der Gutachtertätigkeit zur Behandlungspflege nicht maßgebend

c) Entgegen dem Revisionsvorbringen hat das FG nicht verfahrensfehlerhaft entscheidungserheblichen Sachvortrag übergangen, weil es nicht gewürdigt habe, ob sich das Gutachten überwiegend mit der Behandlungspflege befasst hat.

Denn das FG hat diesen Sachvortrag nicht übergangen, sondern ausgeführt, es könne dahinstehen, ob die Gutachtertätigkeit der Klägerin auch einen Bezug zur Behandlungspflege gehabt habe; denn Hauptziel des Gutachtens sei es gewesen, dem Medizinischen Dienst eine Entscheidung darüber zu ermöglichen, in welche Pflegestufe die begutachtete Person einzustufen sei.

Nach dieser – revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden – Würdigung des FG diene das Gutachten im Wesentlichen nicht – wie in § 4 Nr. 14 UStG vorausgesetzt – medizinischen Zwecken. Dies widerspricht auch dem Senatsurteil vom 28.6.2000 (BFH, Urt. v. 28.6.2000 – V R 72/99, BFHE 191, 463 = BStBl.II 2000, 554 = UR 2000, 434 – unter II 1 e der Gründe) nicht.

► **Keine steuerbefreite Gutachtertätigkeit infolge Unterhaltens eines Altenheims, Altenwohnheims oder eines Pflegeheims**

2. Wie der Senat ferner bereits in seinem Urteil vom 28.6.2000 (BFH, Urt. v. 28.6.2000 – V R 72/99, BFHE 191, 463 = BStBl.II 2000, 554 = UR 2000, 434 – unter II 2 der Gründe) entschieden hat, fällt die Tätigkeit der Klägerin auch nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchst. d oder Buchst. e UStG, weil die Klägerin keine Einrichtungen der Altenheime, Altenwohnheime oder eines Pflegeheimes unterhält. Dass die Klägerin Leistungen an den Medizinischen Dienst einer Krankenversicherung erbringt, die ihrerseits im Zusammenhang mit Leistungen an Pflegeheime stehen können, reicht nicht aus.

► **Steuerfreie Leistungen der Medizinischen Dienste für die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung**

3. Die Gutachtertätigkeit der Klägerin zur Einstufung von Versicherten in die Pflegeversicherung ist auch nicht nach § 4 Nr. 15 Buchst. a UStG befreit. Nach dieser Vorschrift sind steuerbefreit die auf Gesetz beruhenden Leistungen der Medizinischen Dienste der Krankenversicherung und des Medizinischen Dienstes der Spitzenverbände der Krankenkassen untereinander und für die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung und deren Verbände.

Die Voraussetzungen dieser Befreiung liegen nach deren Wortlaut nicht vor, denn befreit sind nur die auf Gesetz beruhenden Leistungen der Medizinischen Dienste selbst. Zwar darf der Medizinische Dienst – wie beispielsweise in § 18 Abs. 6 SGB XI vorgesehen – die gesetzlich vorgesehene Begutachtung auch Personen überlassen, die nicht selbst dem Medizinischen Dienst angehören. Dies allein rechtfertigt jedoch nicht, die Befreiung auch auf deren Leistungen auszudehnen (vgl. (BFH, Urt. v. 28.6.2000 – V R 72/99, BFHE 191, 463 = BStBl.II 2000, 554 = UR 2000, 434 – unter II 3 der Gründe).

Der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer führt zu keiner anderen Beurteilung (a.A. Tehler in Rau/Dürwächter, UStG, § 4 Nr. 15a UStG Anm. 118), denn er gebietet nicht, dass unterschiedlich ausgestaltete rechtliche Gestaltungen umsatzsteuerrechtlich gleich behandelt werden müssen (vgl. Senatsurteil des BFH, Urt. v. 8.11.2007 – V R 2/06, BFHE 219, 428 = BStBl.II 2008, 634 = UR 2008, 229<sup>1</sup> – unter II 2 c dd der Gründe).

► **Keine gemeinschaftsrechtlich steuerbefreite Gutachtertätigkeit als eng mit der Sozialfürsorge verbundene Dienstleistung**

4. Schließlich ist die Tätigkeit der Klägerin auch nicht aufgrund unmittelbarer Anwendung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie befreit.

Danach sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Steuerbefreiung für „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen“ zu gewähren, wenn sie durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder „andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ erfolgen. Die Anfertigung von Pflegegutachten für den Medizinischen Dienst einer Krankenkasse ist zwar eine „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit“ verbundene Leistung. Die Klägerin ist

jedoch nicht als „anerkannte Einrichtung“ im Sinne dieser Vorschrift anzusehen.

► **Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter**

a) Nach der Rechtsprechung des EuGH kann der Einzelne die Eigenschaft einer „Einrichtung mit sozialem Charakter“ nicht schon dadurch erlangen, dass er sich auf diese Bestimmung beruft. Vielmehr ist es Sache der nationalen Behörden, nach dem Gemeinschaftsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte, insbesondere unter Berücksichtigung der Praxis der zuständigen Verwaltung in ähnlichen Fällen zu bestimmen, welche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter i.S.v. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie anzuerkennen sind. So kann insbesondere gewürdigt werden:

- das Bestehen spezifischer Vorschriften, gleich ob es sich dabei um nationale oder regionale, um Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, um Steuervorschriften oder im Bereich der sozialen Sicherheit handelt,
- das mit den betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse,
- die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen sowie
- der Umstand, dass die Kosten der Leistung zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden

(EuGH, Urt. v. 26.5.2005 – Rs. C-498/03 – Kingscrest Associates Ltd. und Montecello Ltd., EuGHE 2005, I-4427 = UR 2005, 453 = BFH/NV Beilage 2005, 310 – Rz. 53 ff. m.w.N.; BFH, Urt. v. 22.4.2004 – V R 1/98, BFHE 205, 514 = BStBl.II 2004, 849 = UR 2004, 475).

► **Ermessen der Mitgliedstaaten bei der Anerkennung bestimmter Einrichtungen mit sozialem Charakter**

b) Nach diesen Grundsätzen ist die Klägerin keine „anerkannte Einrichtung“ i.S.d. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten ein Ermessen bei der Frage ein, ob sie bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuerkennen (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 18.8.2005 – V R 71/03, BFHE 211, 543 = BStBl.II 2006, 143 [146] = UR 2006, 166 – unter II 2 d cc [2] der Gründe). Der nationale Gesetzgeber hat die Steuerbefreiung in § 4 Nr. 15 Buchst. a UStG ermessensfehlerfrei lediglich für die Leistungen des Medizinischen Dienstes selbst vorgesehen, den er als soziale Einrichtung i.S.d. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie angesehen hat (so ausdrücklich BT-Drucks. 13/3084, 25), nicht aber für Leistungen Dritter (Subunternehmer), die an den Medizinischen Dienst Leistungen erbringen (vgl. auch BFH, Urt. v. 8.11.2007 – V R 2/06, BFHE 219, 428 = BStBl.II 2008, 634 = UR 2008, 229; m. krit. Anm. Hölzer, UR 2008, 234 – zu § 4 Nr. 25 UStG).

Eine hinreichende Anerkennung i.S.v. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie ergibt sich deshalb auch nicht daraus, dass in § 18 Abs. 7 Satz 2 SGB XI dem Medizinischen Dienst die Befugnis erteilt wird, den nicht dem Medizinischen Dienst angehörenden Pflegefachkräften die für deren jeweilige Beteiligung erforderlichen personenbezogenen Daten zu übermitteln.

1 Mit Anm. Hölzer, UR 2008, 234.



## Steuerbefreiungen

### Kein Ausschluss von Amateurtheatern von der Umsatzsteuerbefreiung für gleichartige kulturelle Einrichtungen bei öffentlicher Aufführung von Theaterstücken in künstlerischer Form

VwGO § 132 Abs. 2 Nr. 1 bis 3; UStG § 4 Nr. 20 Buchst. a, § 9, § 12 Abs. 2 Nr. 7, § 15

**1. Weder der Wortlaut noch der Zweck von § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG lassen den Schluss zu, dass die Steuerbefreiung nur solchen Einrichtungen zugute kommen soll, die „professionell“ und auf einem hohen Niveau arbeiten, und deshalb Laieneinrichtungen ausgeschlossen sind.**

**2. Theater i.S.d. § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG wenden sich in der Regel an eine unbestimmte Zahl von Zuschauern und haben die Aufgabe, der Öffentlichkeit Theaterstücke in künstlerischer Form nahezubringen. Diese Kriterien müssen andere Theater bei ihrer Aufgabenwahrnehmung ebenfalls erfüllen, wenn eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG ausgestellt werden soll.**

BVerwG, Beschl. v. 31.7.2008 – 9 B 80.07

Vorinstanzen: VGH Bayern, Urt. v. 18.9.2007 – 21 B 06.978, n.v.; VG München, Urt. v. 9.2.2006 – 17 K 05.2568, n.v.

### Aus den Entscheidungsgründen

#### ► Beschwerde erfolglos

(1) Die auf sämtliche Zulassungsgründe des § 132 Abs. 2 VwGO gestützte Beschwerde hat keinen Erfolg.

#### ► Keine grundsätzliche Bedeutung der mit der Beschwerde aufgeworfenen Rechtsfrage

(2) 1. Das Beschwerdevorbringen rechtfertigt die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gem. § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO nicht. Grundsätzliche Bedeutung hat eine Rechtsfrage dann, wenn für die Entscheidung des vorinstanzlichen Gerichts eine konkrete fallübergreifende Rechtsfrage von Bedeutung war, deren noch ausstehende höchstrichterliche Klärung im Revisionsverfahren zu erwarten ist und im Interesse der Einheitlichkeit der Rechtsprechung oder der Fortbildung des Rechts geboten erscheint (ständige Rechtsprechung; vgl. BVerwG, Beschl. v. 2.10.1961 – 8 B 78.61, BVerwGE 13, 90 [91 f.]; BVerwG, Beschl. v. 23.4.1996 – 11 B 96.95, Buchholz 310 § 132 Abs. 2 Ziff. 1 VwGO Nr. 10 S. 15; BVerwG, Beschl. v. 30.3.2005 – 1 B 11.05, NVwZ 2005, 709; BVerwG, Beschl. v. 2.8.2006 – 9 B 9.06, NVwZ 2006, 1290). Die vom Kläger in der Beschwerdebegründung bezeichneten Fragen erfüllen diese Anforderungen nicht.

(3) Die mit der Beschwerde aufgeworfene Frage,

„welche Qualitätsanforderungen an die Theatervorstellungen einer Einrichtung zu stellen sind, damit dieser eine Gleichstellungsbescheinigung i.S.v. § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG erteilt werden kann“,

kann auch ohne Durchführung eines Revisionsverfahrens anhand des Gesetzes und juristischer Auslegungsmethoden beantwortet werden.

(4) Die Beschwerde hebt darauf ab, dass der Begriff „gleiche kulturelle Aufgabe“ in § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG bestimmte Qualitätsanforderungen an die Durchführung

der Aufgabe stellt. Der Kläger ist der Auffassung, dass das Gesetz in erster Linie solche Einrichtungen vor Augen gehabt habe, bei denen die künstlerische Qualität der Aufführungen erste Priorität besitze und die, weil sie zu diesem Zweck einen teuren Stab professionellen Personals unterhalten müssten, subventionsbedürftig seien. Die Professionalität und die Subventionsbedürftigkeit der Einrichtung sind jedoch bestimmt durch ihre Organisation und ihre Ausrichtung, die dem Merkmal der „gleichartigen Einrichtung“ zuzurechnen sind. Darüber hat aber die Regierung von Oberbayern wegen der fehlenden Zuständigkeit zu Recht nicht entschieden. Die von der zuständigen Landesbehörde zu erteilende Bescheinigung bezieht sich nur auf die Aufgabe als solche. Nur insoweit macht sich die Finanzbehörde das Fachwissen der zuständigen Kultusbehörde nutzbar (BVerwG, Urt. v. 11.10.2006 – 10 C 7.05, UR 2007, 307 = Buchholz 401.2 § 4 UStG Nr. 3 Rz. 24). Ob das Theater des Klägers als Einrichtung im Sinne des Gesetzes gleichartig mit den Theatern der genannten öffentlich-rechtlichen Gebietskörperschaften ist, ist nicht hier zu entscheiden, sondern im Besteuerungsverfahren.

(5) Ein Klärungsbedarf ergibt sich auch nicht unter dem Aspekt, ob ein privates Theater die gleichen kulturellen Aufgaben i.S.d. § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG wie ein öffentliches Theater nur dann erfüllt, wenn es eine auf dem Niveau der öffentlichen Theater liegende Aufführungsqualität bietet. Diese Frage ist nämlich ohne Weiteres zu verneinen.

(6) Weder der Wortlaut noch Sinn und Zweck des Gesetzes lassen den Schluss zu, dass die Steuerbefreiung nur solchen Einrichtungen zugute kommen soll, die „professionell“ Aufführungen darbieten und auf einem hohen Niveau arbeiten, und deshalb Laieneinrichtungen ausgeschlossen sind. Der Begriff der „gleichen kulturellen Aufgaben“ in § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG enthält keinen ausdrücklichen Bezug zu Qualitätsmaßstäben bei Theateraufführungen oder auch der Aufgabenerfüllung durch die sonstigen Einrichtungen, die in der Vorschrift genannt sind. Einzig für Museen ist definiert, dass diese wissenschaftliche Sammlungen und Kunstsammlungen sind, womit das Gesetz klarstellt, dass nicht jede Sammlung erfasst sein soll. Schon deshalb ist nicht erkennbar, dass „gleiche kulturelle Aufgaben“ bei Theatern das Niveau professioneller Aufführungen erfordern.

(7) Theater i.S.d. § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG wenden sich in der Regel an eine unbestimmte Zahl von Zuschauern und haben die Aufgabe, der Öffentlichkeit Theaterstücke in künstlerischer Form nahezubringen. Diese Kriterien, die das Berufungsgericht seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, müssen andere Theater bei ihrer Aufgabenerfüllung ebenfalls erfüllen, wenn eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG ausgestellt werden soll. Das künstlerische Niveau muss aber nicht dem der Theater öffentlich-rechtlicher Gebietskörperschaften gleichen. Es kann sich nämlich nicht nur dadurch ergeben, dass die Mitwirkenden professionell ausgebildet sind oder angeleitet werden. Auch Amateurtheater können der Öffentlichkeit Theaterstücke in einer Form und auf einer Ebene nahezubringen, die eine Auseinandersetzung mit dem aufgeführten Stück erlaubt, zum Nachdenken anregt und unterhält. Schließlich wird von einer gleichen kulturellen Aufgabenerfüllung auszugehen sein, wenn Theater in öffentlich-rechtlicher oder privater Trägerschaft einen gleichen oder ähnlichen Zuschauerkreis im öffentlichen Raum erreichen. Daraus kann sich bei gleichem örtlichen Bezug eine Wettbewerbssituation ergeben; Theater privater Träger kön-

nen aber auch eine Ersatzfunktion ausüben, wenn Theater der Gebietskörperschaften, wie z.B. nicht selten im ländlichen Raum, nicht zur Verfügung stehen.

(8) Auch der Sinn und Zweck des Gesetzes, wie sie sich aus seiner Entstehungsgeschichte ergeben, fordern keine Auslegung im Sinne des klägerischen Vorbringens. Mit der Umsatzsteuerbefreiung sollen die im Gesetz genannten Einrichtungen unterstützt werden, weil der Gesetzgeber davon ausgeht, dass diese Einrichtungen sich in der Regel nicht finanziell selbst tragen können und auf Subventionen angewiesen sind. Dieser Gedanke galt zunächst nur für aus öffentlichen Mitteln unterhaltene Theater (§3 UStG vom 8.5.1926 [RGrBl. I 1926, 218] i.V.m. §30 Abs.1 UStDB vom 25.6.1926 [RGrBl. I 1926, 323]; §4 UStG 1951 vom 1.9.1951 [BGBl. I 1951, 791] i.V.m. §47 Nr.1 UStDB vom 1.9.1951 [BGBl. I 1951, 796]). Mit der Änderung des Umsatzsteuergesetzes im Jahr 1961 wurde dann eine Steuerbefreiung auch für die Theater anderer Unternehmer eingeführt, wenn diese durch eine Bescheinigung nachgewiesen gleiche kulturelle Aufgaben wie die öffentlichen Einrichtungen erfüllten (§4 Nr.23 des 11. UStÄndG vom 16.8.1961, BGBl. I 1961, 1330). In der Begründung des Gesetzentwurfs ist hierzu ausgeführt, dass die Umsatzsteuerbefreiung aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auf private Theater ausgedehnt wurde (BT-Drucks. 3/2402, 10). Diese Steuerbefreiung wurde mit der Einführung der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuergesetz vom 29.5.1967, BGBl. I 1967, 545) beibehalten.

(9) Danach ist der Zweck der Steuerbefreiung die Steuerentlastung von öffentlichen und privaten Theatereinrichtungen sowie ihre steuerliche Gleichstellung. Ein besonderes Qualitätsmoment dergestalt, dass nur professionelles Theater von der Umsatzsteuer befreit werden dürfte, ist nicht zu erkennen. Hätte das Gesetz die Steuerbefreiung auf öffentlich subventioniertes professionelles Theater beschränken wollen, wäre dies im Wortlaut zum Ausdruck gekommen.

(10) Darauf, dass sich im Falle des Klägers diese „steuerliche Wohltat“ nachteilig auswirkt, weil er infolge der Befreiung nicht mehr nach §15 UStG vorsteuerabzugsberechtigt ist, kommt es nicht an. Der Gesetzgeber räumt bisher ausdrücklich kein Wahlrecht zwischen Steuerbefreiung und ermäßigtem Steuersatz nach §12 Abs.2 Nr.7 UStG mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzuges ein. §9 UStG lässt einen Verzicht auf die Steuerbefreiung nicht zu (vgl. dazu BVerwG, Urt. v. 4.5.2006 – 10 C 10.05, UR 2006, 517 = Buchholz 401.2 §4 UStG Nr.2 S.2; vgl. zur steuerlichen Entlastung kultureller Einrichtungen die Handlungsempfehlungen im Schlussbericht der Enquete-Kommission „Kultur in Deutschland“, BT-Drucks. 16/7000, 195 – Abschn. C Nr.3).

► **Keine entscheidungserhebliche Abweichung des Oberverwaltungsgerichts von einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts**

(11) 2. Die Voraussetzungen einer Zulassung der Revision nach §132 Abs.2 Nr.2 VwGO wegen entscheidungserheblicher Abweichung von einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts sind ebenfalls nicht erfüllt. Eine Abweichung im Sinne dieser Vorschrift liegt nur dann vor, wenn sich das Oberverwaltungsgericht in Anwendung derselben Rechtsvorschrift mit einem seine Entscheidung tragenden abstrakten Rechtssatz zu einem in einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts aufgestellten ebensolchen Rechtssatz in Widerspruch gesetzt hat; die Beschwerdebeurteilung muss darlegen,

dass und inwiefern dies der Fall ist (§133 Abs.3 Satz.3 VwGO, ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BVerwG, Beschl. v. 21.7.1988 – 1 B 44.88, Buchholz 130 §8 RuStAG Nr.32; BVerwG, Beschl. v. 12.12.1991 – 5 B 68.91, Buchholz 310 §132 VwGO Nr.302). Daran fehlt es hier.

► **Qualifikation und Sachkunde der Leitung des Theaters keine Voraussetzung der Umsatzsteuerbefreiung**

(12) a) Soweit der Kläger anführt, das Berufungsgericht habe den Gesichtspunkt der Qualifikation und Sachkunde der Leitung des Theaters des Klägers nicht ausklammern dürfen, weil das BVerwG in seinem Urteil vom 11.10.2006 (BVerwG, Urt. v. 11.10.2006 – 10 C 7.05, UR 2007, 307 = Buchholz 401.2 §4 UStG Nr.3 Rz.23) darauf abgestellt habe, dass der wissenschaftlichen Vorbildung des betreuenden Personals für die Frage der Wissenschaftlichkeit einer Sammlung indizielle Bedeutung zukomme, ist damit eine Divergenz nicht dargelegt. Das BVerwG hat keinen Rechtssatz aufgestellt, wie er sich dem klägerischen Vorbringen entnehmen lässt, wonach generell bei Theatern, die die gleichen kulturellen Aufgaben wie öffentliche Theater erfüllen, die Qualifikation und Sachkunde der Theaterleitung ein Indiz für die Qualität der dargebotenen Kultur ist und es hierauf ankommt. Es hat nur auf die Indizwirkung der wissenschaftlichen Vorbildung des in einem Museum zur Betreuung der Sammlung eingesetzten Personals abgestellt. Das knüpft unmittelbar an §4 Nr.20 Buchst.a Satz.3 UStG an, wonach Museen im Sinne der Vorschrift wissenschaftliche Sammlungen sind; d.h., hier hat das Gesetz selbst definiert, wann ein Museum anzunehmen ist. Bei diesem Gesetzeswortlaut liegt es nahe, die wissenschaftliche Qualifikation der Museumsmitarbeiter in Beziehung zur Wissenschaftlichkeit einer Sammlung zu setzen.

► **Fehlende eigene Ermittlung der für die Ausstellung einer Gleichartigkeitsbescheinigung zuständigen Landesbehörde**

(13) b) Soweit die Beschwerde darauf abstellt, das Berufungsgericht sei von dem Urteil des BVerwG vom 4.5.2006 (BVerwG, Urt. v. 4.5.2006 – 10 C 10.05, UR 2006, 517 = Buchholz 401.2 §4 UStG Nr.2) abgewichen, weil es nicht beanstandet habe, dass die Regierung von Oberbayern nur die vom FA bereits vorgenommenen Ermittlungen übernommen, nicht aber selbst ermittelt habe, ist damit kein divergierender Rechtssatz dargelegt, sondern allenfalls eine fehlerhafte Rechtsanwendung durch das Berufungsgericht gerügt.

► **Keine Zulassung der Revision infolge eines erheblichen Verfahrensmangels**

(14) 3. Ein für das angefochtene Urteil erheblicher Verfahrensmangel, der zur Zulassung der Revision gem. §132 Abs.2 Nr.3 VwGO führen müsste, ergibt sich aus dem Beschwerdevorbringen ebenso wenig.

(15) Die Beschwerde rügt eine Verletzung der gerichtlichen Aufklärungspflicht (§86 Abs.1 VwGO), weil es das Berufungsgericht versäumt habe, zur Prüfung der Qualität der Aufführungen des Klägers die Fachkunde der Verfasser der herangezogenen Kritiken in Lokalzeitungen zu klären. Es könne zumindest nicht ausgeschlossen werden, dass es zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre, wenn es berücksichtigt hätte, dass Journalisten einer Lokalzeitung nicht notwendigerweise Theaterfachleute seien. Schließlich rügt die Beschwerde einen Fehler

bei der Sachverhaltswürdigung (§ 108 Abs. 1 VwGO), weil das Gericht wesentliche, für die Aufführungsqualität maßgebliche Gesichtspunkte wie die Qualifikation der Spielleitung des Klägers ausdrücklich für unbeachtlich erklärt habe. Diese Rügen greifen nicht durch.

(16) Hinsichtlich der Rüge unzureichender Sachverhaltsaufklärung genügt die Beschwerde schon nicht den Darlegungsanforderungen des § 133 Abs. 3 Satz 3 VwGO (vgl. BVerwG, Beschl. v. 19.8.1997 – 7 B 261.97, Buchholz 310 § 133 [n.F.] VwGO Nr. 26 S. 14f.). Namentlich hat sie versäumt darzutun, dass der Kläger in der mündlichen Verhandlung auf entsprechende Aufklärungsmaßnahmen hingewirkt hat oder dass sich dem Gericht die ohnehin nicht näher konkretisierten Ermittlungen hätten aufdrängen müssen. Zudem hat sich das Berufungsgericht zur Begründung seiner Entscheidung nicht maßgeblich auf die Kritik der Lokalzeitungen gestützt, sondern diese lediglich zur Bestätigung seiner Überzeugung herangezogen. Die Überzeugung davon, dass der Kläger „gleiche kulturelle Aufgaben“ erfüllt, hatte das Berufungsgericht bereits aus den seit Jahren vom Kläger dargebotenen Aufführungen gewonnen.

(17) Mit seinen Angriffen auf die Sachverhaltswürdigung kritisiert der Kläger der Sache nach nur die materielle Rechtsauffassung des Berufungsgerichts, das die „kulturelle Aufgabe“ am Ergebnis der Aufgabenerfüllung und nicht an der professionellen Qualifikation der Spielleitung gemessen hat. Ein Verfahrensfehler ist damit nicht dargetan.

## Ausfuhrlieferung

### Anforderungen an die Erbringung eines Ausfuhrnachweises in Beförderungsfällen

UStG 1999 § 4 Nr. 1, § 6 Abs. 1 und 4; UStDV § 8, § 9; 6. EG-Richtlinie Art. 15 Nr. 1 und 2

**1. Zum Nachweis einer Ausfuhrlieferung reichen die in § 6 Abs. 4 Satz 2 UStG i.V.m. § 9 UStDV genannten Nachweise grundsätzlich aus.**

**2. Etwas anderes gilt nur, wenn konkrete Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Nachweise vorliegen.**

**3. Abschn. 135 Abs. 9 UStR ist eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die die Gerichte nicht bindet. Insbesondere führt Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR nicht dazu, dass grundsätzlich die darin genannten zusätzlichen Nachweise zu erbringen sind.**

BFH, Urt. v. 31.7.2008 – V R 21/06

Vorinstanz: FG München, Urt. v. 16.3.2006 – 14 K 1709/05, EFG 2006, 1111

### ■ Sachverhalt

I. Streitig ist, ob der Kläger den Nachweis für das Vorliegen von Ausfuhrlieferungen erbracht hat.

Der Kläger betreibt einen Handel mit gebrauchten Kfz. In seiner Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr (2001) erklärte er u.a. steuerfreie Ausfuhrlieferungen. Als Ausfuhrnachweise legte er überwiegend von einer Ausgangszollstelle auf der Rückseite abgestempelte Exemplare Nummer drei des Einheitspapiers vor. In den im Revisionsverfahren noch streitigen Ausfuhrlieferungen hat das FG festgestellt: Die Ausfuhrbelege mit den

Nr. 411 780, 464 795, 464 800 und 903 669 sind auf der Vorderseite von einer Abgangsstelle in einem Versandverfahren, die gleichzeitig Grenzzollstelle ist, abgestempelt. Auf der Rückseite des Ausfuhrbeleges Nr. 903 664 ist ein Dienststempelabdruck des Hauptzollamts X angebracht. Das Hauptzollamt teilte dem FG auf telefonische Nachfrage mit, dass es damit als Abgangsstelle im Carnet TIR-Verfahren mit der VAB Nr. ... nach Eingang des Rückscheins die Ausfuhr bestätigt habe.

Nach einer beim Kläger durchgeführten Umsatzsteuer-sonderprüfung erkannte das beklagte FA Ausfuhrlieferungen in bestimmter Höhe nicht als steuerfrei an, weil insoweit weder ein internationaler Zulassungsschein ausgestellt noch ein Ausfuhrkennzeichen ausgegeben worden sei.

Aufgrund im Einspruchsverfahren vorgelegter Belege erkannte das FA weitere Umsätze als steuerfreie Ausfuhrlieferungen an, wies aber im Übrigen mit Einspruchsentscheidung vom 23.3.2005 den Einspruch als unbegründet zurück, weil die nach Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 Satz 1 UStR 2000 geforderten internationalen Zulassungsscheine und Ausfuhrkennzeichen nicht vorgelegt werden konnten.

Gegenstand des Klageverfahrens war der geänderte Umsatzsteuerbescheid für 2001 vom 30.1.2006.

Die Klage hatte im Wesentlichen Erfolg. Zur Begründung seines Urteils führte das FG aus, das FA habe mit Ausnahme von zwei Fällen, in denen der Belegnachweis nicht erfüllt sei, die streitigen Kfz-Lieferungen zu Unrecht nicht als steuerfreie Ausfuhrlieferungen (§ 6 Abs. 1 UStG 1999) behandelt. Der Kläger habe insoweit sowohl den Buch- als auch den Belegnachweis erbracht.

Die Kfz seien jeweils mit eigener Antriebskraft bzw. auf eigener Achse befördert worden. Der Belegnachweis richte sich deshalb nach § 9 UStDV.

a) Die vorgelegten Durchschriften der Ausfuhranmeldungen erfüllten die in § 9 Abs. 1 und 2 UStDV gestellten Anforderungen. Die auf der Rückseite bzw. auf der Vorderseite der Exemplare Nummer drei des Einheitspapiers angebrachten Dienststempelabdrucke stellten Ausfuhrbestätigungen einer Grenzzollstelle eines Mitgliedstaates i.S.v. § 9 Abs. 1 Nr. 4 UStDV i.V.m. Art. 793 Abs. 3 Unterabs. 1 ZKDVO (Zollkodex-Durchführungsverordnung) dar. Mit ihnen werde jeweils die Ausfuhr der streitigen Kfz aus dem Gemeinschaftsgebiet bestätigt. Soweit der Stempel auf der Vorderseite von einer Abgangsstelle in einem Versandverfahren angebracht worden sei, gelte er als Ausfuhrbestätigung einer Grenzzollstelle, weil das Versandverfahren dort begonnen habe (§ 9 Abs. 2 UStDV).

b) Das FA habe den Ausfuhrnachweis nicht allein wegen der fehlenden internationalen Zulassungsscheine und Ausfuhrkennzeichen als nicht erbracht ansehen dürfen. Diese in Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 Satz 1 UStR zusätzlich geforderten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen seien nicht von § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 und 9 UStDV gedeckt. Aufgrund des Vorbehaltes des Gesetzes könnten die an die Steuerfreiheit geknüpften Bedingungen nicht im Wege von Verwaltungsrichtlinien festgelegt werden, sondern nur mittels Gesetzes oder Verordnung. Das BMF habe mit der Regelung in Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 Satz 1 UStR 2000 Bedingungen für den Nachweis einer steuerfreien Ausfuhr festgelegt, die sich weder aus dem Umsatzsteuergesetz noch aus der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung ergäben. Den Finanzbehörden sei bei der Beurteilung, ob der Ausfuhrnachweis geführt worden sei, zwar grundsätzlich ein Entscheidungsspielraum eingeräumt. Sie könnten aber über



die in § 9 UStDV geforderten Angaben und Belege hinaus keine zusätzlichen Belege verlangen, wenn sich die tatsächliche Ausfuhr aus den vorgelegten Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergebe.

Mit der Revision macht das FA Verletzung materiellen Rechts (§ 6 Abs. 1 UStG i.V.m. § 9 Abs. 1 UStDV) geltend. Zur Begründung führt es im Wesentlichen aus, als ausgeführt i.S.d. § 6 Abs. 1 UStG könnten nach Sinn und Zweck der Norm und zur Vermeidung von Missbrauch nur solche Kfz gelten, die zur endgültigen Verwendung in das Außengebiet gelangt seien. Da vorliegend keine internationalen Zahlungsscheine (gemeint dürften Zulassungsscheine sein) ausgestellt und keine Ausfuhrkennzeichen ausgegeben worden seien, sei allein mit den Ausfuhranmeldungen eine endgültige Verwendung im Außengebiet und damit eine Ausfuhr i.S.d. § 6 Abs. 1 UStG nicht nachgewiesen. Vielmehr hätte es noch sonstiger Nachweise, insbesondere über die Einfuhrbesteuerung im Drittland, bedurft. Da auch diese nicht vorlägen, sei eine Ausfuhr i.S.d. § 6 Abs. 1 UStG nicht nachgewiesen. Durch die Regelung in Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR 2000 habe die Verwaltung das ihr in § 6 Abs. 1 und Abs. 4 UStG i.V.m. § 9 Abs. 1 UStDV eingeräumte Ermessen in zulässiger Weise ausgeübt. Die Regelung in Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR 2000 halte sich im Rahmen der gesetzgeberischen Absicht des § 6 Abs. 1 UStG, nämlich eine ausnahmsweise Steuerfreiheit für die Ausfuhr nur dann zu gewähren, wenn feststehe, dass der Gegenstand auch wirklich endgültig ins Außengebiet gelangt sei. Gerade bei Kfz mit eigenem Antrieb sei sonst ein Missbrauch durch eine umgehende Rückkehr möglich.

Das FA beantragt teils sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

## ■ Aus den Entscheidungsgründen

### ► Revision erfolglos

II. Die Revision ist unbegründet. Sie war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

Zu Recht hat das FG entschieden, dass es sich bei den streitigen Lieferungen um gem. § 4 Nr. 1 Buchst. a, § 6 Abs. 1 UStG steuerfreie Ausfuhrlieferungen gehandelt hat.

### ► Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung

1. Eine Ausfuhrlieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. a UStG) liegt gem. § 6 Abs. 1 UStG vor,

„... wenn bei einer Lieferung

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3, befördert oder versendet hat und ein ausländischer Abnehmer ist oder
2. der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3, befördert oder versendet hat und ein ausländischer Abnehmer ist oder
3. der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in die in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete befördert oder versendet hat und der Abnehmer
  - a) ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat, oder

- b) ein ausländischer Abnehmer, aber kein Unternehmer, ist und der Gegenstand in das übrige Drittlandsgebiet gelangt ...“

Diese Regelung setzt Art. 15 Nr. 1 und Nr. 2 der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG um. Danach befreien die Mitgliedstaaten unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen

„... unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer

1. Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden;
2. Lieferungen von Gegenständen, die durch den nicht im Inland ansässigen Abnehmer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, ...“

In Ausübung dieser Befugnis verlangt § 6 Abs. 4 Satz 1 UStG, dass u.a. die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 UStG vom Unternehmer nachgewiesen sein müssen. Das BMF kann gem. § 6 Abs. 4 Satz 2 UStG mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer die Nachweise zu führen hat. Von dieser Befugnis hat das BMF in §§ 8 ff. UStDV Gebrauch gemacht. Gem. § 8 Abs. 1 UStDV muss der Unternehmer bei Ausfuhrlieferungen durch Belege nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat. Diese Voraussetzungen müssen sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben. Gem. § 9 Abs. 1 UStDV soll der Unternehmer in den Fällen, in denen er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert hat (Beförderungsfälle), den Ausfuhrnachweis regelmäßig durch einen Beleg führen, der Folgendes enthält:

- „1. den Namen und die Anschrift des Unternehmers,
2. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des ausgeführten Gegenstandes,
3. den Ort und den Tag der Ausfuhr,
4. eine Ausfuhrbestätigung der den Ausgang des Gegenstandes aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstelle eines Mitgliedstaates.“

### ► Fehlendes Vorliegen der in den Umsatzsteuer-Richtlinien genannten Nachweise

2. Nach den Feststellungen des FG hat der Kläger Nachweise über die Ausfuhr, die diesen Anforderungen entsprechen, erbracht. Das genügt jedenfalls dann, wenn keine konkreten Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der vorgelegten Nachweise bestehen.

Das FA sieht zu Unrecht eine Verletzung von § 6 Abs. 1 UStG darin, dass der Kläger die in Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR 2000 genannten Nachweise nicht beigebracht hat.

### ► Gerichtliche Überprüfung von norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften

a) Die Bedingungen, die die Bundesrepublik Deutschland zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiung von Ausfuhrlieferungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen i.S.d. Art. 15 der 6. EG-Richtlinie festgesetzt hat, sind in §§ 6 Abs. 1



und 4 UStG i.V.m. § 9 UStDV enthalten. Bei der Regelung in Abschn. 135 Abs. 9 UStR 2000 handelt es sich nicht um die Festsetzung einer Bedingung durch den Mitgliedstaat, sondern lediglich um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die der gleichmäßigen Auslegung und Anwendung des Gesetzes dient. Ob die an einer Verwaltungsvorschrift ausgerichtete Auslegung oder Anwendung des Gesetzes richtig ist, unterliegt in vollem Umfang der Nachprüfung durch die Gerichte, die nicht an derartige Verwaltungsvorschriften gebunden sind (BFH, Urt. v. 31.10.1990 – I R 3/86, BFHE 163, 478 = BStBl. II 1991, 610 = StRK AO 1977 § 227 R. 45; BFH, Urt. v. 18.3.1987 – II R 135/84, BFH/NV 1988, 393; BFH, Urt. v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BFHE 132, 41 = BStBl. II 1981, 161 = StRK EStG bis 1974 § 21 Abs. 1 Ziff. 1 R. 80).

► **Erbringen des Ausfuhrnachweises ggf. durch weitere Belege bei konkreten Anhaltspunkten für die Unrichtigkeit der gesetzlichen Ausfuhrbelege**

b) Zu Recht hat das FG entschieden, dass § 6 Abs. 1 UStG nicht dahin gehend ausgelegt werden kann, dass grund-

sätzlich über die in § 9 UStDV vorgesehenen Anforderungen hinaus auch die in Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR 2000 genannten Nachweise zu erbringen sind.

Zwar erbringen nur inhaltlich richtige Beleg- und Buchnachweise den Nachweis der Ausfuhrlieferung. Die in ihnen bekundeten Tatsachen können deshalb mit allen dafür geeigneten Beweismitteln widerlegt oder in Zweifel gezogen werden (BFH, Beschl. v. 23.5.1995 – V B 21/95, BFH/NV 1995, 1104; BFH, Urt. v. 14.12.1994 – XI R 70/93, BFHE 176, 494 = BStBl. II 1995, 515 = UR 1995, 271). Ist das geschehen, so dass zumindest konkrete Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Ausfuhrbelege vorliegen, so muss der Ausfuhrnachweis ggf. durch weitere Belege, wie z.B. die in Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR 2000 genannten Nachweise, erbracht werden. Derartige konkrete Anhaltspunkte liegen nach dem festgestellten Sachverhalt aber nicht vor. Die vom FA angeführte, bei der Beförderung von Fahrzeugen auf eigener Achse möglicherweise bestehende allgemeine Missbrauchsmöglichkeit rechtfertigt allein noch keine Zweifel an der Ausfuhr im konkreten Einzelfall.

## Verwaltungsentscheidungen

### Lieferung, sonstige Leistung

**Auswirkungen des BFH-Urteils zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermögensverwaltung (Portfolioverwaltung) – BFH, Urt. v. 11.10.2007 – V R 22/04, UR 2008, 215 m. Anm. Englisch, Hahne, Philipowski und Sedlmaier**

UStG § 3, § 3a Abs. 1, 3 und 4 Nr. 6 Buchst. a, § 4 Nr. 8 Buchst. e und h; MwStSystRL Art. 56 Abs. 1 Buchst. e, Art. 135 Abs. 1 Buchst. a–f; 6. EG-Richtlinie Art. 9 Abs. 2 Buchst. e Gedankenstrich 5, Art. 13 Teil B Buchst. a und d BMF, Schr. v. 9.12.2008 – IV B 9 - S 7117-f/07/10003 – DOK 2008/0682415

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermögensverwaltung Folgendes:

#### 1. Leistungsinhalt

Bei der Vermögensverwaltung (Portfolioverwaltung) nimmt eine Bank einerseits die Vermögensverwaltung und andererseits Transaktionen vor. Bei der Frage, ob sie dabei eine einheitliche Leistung oder mehrere getrennt zu beurteilende selbständige Einzelleistungen ausführt, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln; dabei ist auf die Sichtweise des Durchschnittsverbrauchers als Leistungsempfänger abzustellen (vgl. Abschn. 29 Abs. 1 und 3 UStR).

Aus dieser Sicht erbringt die das Portfolio verwaltende Bank eine einheitliche, auf Renditeerzielung ausgelegte Tätigkeit. Diese Tätigkeit ist entsprechend der zuvor getroffenen Anlagerichtlinien oder -strategien nach eigenem Ermessen der Bank durchzuführen. Dabei kommt es

dem Leistungsempfänger darauf an, von der Leistungserbringerin nicht in jede einzelne Verwaltungsleistung involviert zu werden und nicht vor jeder einzelnen Transaktion nach seinem Einverständnis mit der getroffenen Anlageentscheidung befragt zu werden. Die Transaktion wird nicht um ihrer selbst willen, sondern als Mittel zum Zweck der Verwaltung des Vermögens durchgeführt. Aus Sicht des durchschnittlichen Empfängers einer Portfolioleistung kommt es maßgeblich auf das von der Bank erzielte Ergebnis der Verwaltungstätigkeit, nämlich die eingetretene Vermögensmehrung, an. Dies ist oftmals auch aus dem Umstand ersichtlich, dass sich die Management-Gebühren nach der Höhe der verwalteten Vermögenswerte, nicht aber nach Anzahl oder Volumen der einzelnen Transaktionen bestimmen.

Entsprechend handelt es sich bei der Vermögensverwaltung (Portfolioverwaltung) um eine einheitliche Leistung. Eine Aufspaltung dieser wirtschaftlich einheitlichen Leistung ist nicht möglich (vgl. EuGH, Urt. v. 25.2.1999 – Rs. C-349/96 – Card Protection Plan, EuGHE 1999, I-973 = UR 1999, 254 = HFR 1999, 421).

#### 2. Leistungsort

Der Leistungsort dieser einheitlichen Leistung „Vermögensverwaltung“ richtet sich nach § 3a Abs. 1 UStG (vgl. Abschn. 33 Abs. 4 Gedankenstrich 4 UStR).

§ 3a Abs. 3 und 4 Nr. 6 Buchst. a UStG ist für die Ortsbestimmung bei einer Vermögensverwaltung nicht anzuwenden. Auch eine unmittelbare Berufung auf Art. 56 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL, wonach sich der Leistungsort in bestimmten Fällen bei „Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätzen“ nach dem Sitz oder der Betriebsstätte des Leistungsempfängers bestimmt, ist nicht möglich. „Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze“ sind Begriffe des Gemeinschaftsrechts und als solche auszulegen. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie – und bis

31.12.2006 auch die 6.EG-Richtlinie – definieren zwar nicht, was darunter im Einzelnen zu verstehen ist. Jedoch enthält die Mehrwertsteuersystemrichtlinie in Art.135 Abs.1 Buchst.a–f MwStSystRL (bis 31.12.2006: Art.13 TeilB Buchst.a und d der 6.EG-Richtlinie) dezidierte Aussagen zur Auslegung dieser Begriffe. Die Vermögensverwaltung ist in diesen genannten Vorschriften nicht aufgeführt. Aus Art.56 Abs.1 Buchst.e MwStSystRL (und bis 31.12.2006 Art.9 Abs.2 Buchst.e Gedankenstrich5 der 6.EG-Richtlinie) ergibt sich auch nicht, dass die Vorschrift darüber hinaus weitere Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze umfassen soll.

### 3. Anwendung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. e oder h UStG

Die einheitliche Leistung „Vermögensverwaltung“ ist steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung des § 4 Nr.8 Buchst.e UStG kommt nicht in Betracht, weil die Vermögensverwaltung (Portfolioverwaltung) nicht zu den nach den genannten Vorschriften begünstigten Umsätzen gehört.

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr.8 Buchst.h UStG kommt nur dann in Betracht, wenn tatsächlich Investmentvermögen nach dem Investmentgesetz verwaltet wird. Zur Abgrenzung ist Abschn.69 Abs.1 UStR 2008 unverändert anzuwenden.

Soweit das BFH-Urteil vom 11.10.2007 (BFH, Urt. v. 11.10.2007 – V R 22/04, UR 2008, 215 m. Anm. *Englisch, Hahne, Philipowski und Sedlmaier*) den vorstehenden Grundsätzen entgegensteht, ist es über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

## Lieferung, sonstige Leistung

### Umsatzsteuerliche Behandlung von sale-and-lease-back-Geschäften

UStG § 3 Abs.1, § 14c Abs.2

BMF, Schr. v. 4.12.2008 – IV B 8 - S 7100/07/10031 – DOK 2008/0681362

Nach der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von sale-and-lease-back-Geschäften Folgendes:

Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung, ob eine Lieferung i.S.d. § 3 Abs.1 UStG vorliegt, muss nicht zwangsläufig mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergang verbunden sein. Werden Gegenstände im Leasing-Verfahren überlassen, kann in der Regel von einer Lieferung an den Leasing-Nehmer ausgegangen werden, wenn der Leasing-Gegenstand einkommensteuerrechtlich dem Leasing-Nehmer zuzurechnen ist (vgl. Abschn.25 Abs.4 Satz2 UStR). Die für die Annahme einer Lieferung erforderliche Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Leasing-Gegenstand setzt dabei voraus, dass diese zunächst beim Leasing-Geber lag.

Insbesondere in den Fällen, in denen der Überlassung eines Gegenstands im Leasingverfahren eine Eigentumsübertragung vom späteren Leasing-Nehmer an den Leasing-Geber vorausgeht, ist stets zu prüfen, ob die Verfügungsmacht jeweils tatsächlich übertragen wurde. Diese Prüfung richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, d.h. den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren jeweiliger tatsächlicher

Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten. Daher kann nach den Umständen des Einzelfalls diese Gesamtbetrachtung dazu führen, dass der der Überlassung des Leasing-Gegenstands vorausgehenden Übertragung dieses Gegenstands ausnahmsweise nur eine Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommt und sie daher nicht zu einer Lieferung i.S.d. § 3 Abs.1 UStG führt; dementsprechend ist eine – isolierte – Beurteilung der nachfolgenden Überlassung nicht erforderlich. In diesen Fällen ist vielmehr insgesamt von einer Kreditgewährung des Leasing-Gebers an den Leasing-Nehmer auszugehen.

### Ausgangsfall

Der Hersteller von Kopiergeräten H und die Kopierer vermietungsgesellschaft V schließen einen Kaufvertrag über die Lieferung von Kopiergeräten, wobei das zivilrechtliche Eigentum auf die Vermietungsgesellschaft übergeht. Gleichzeitig verpflichtet sich V, dem Hersteller H die Rückübertragung der Kopiergeräte nach Ablauf von 12 Monaten anzudienen, H macht regelmäßig von seinem Rücknahmerecht Gebrauch. Zur endgültigen Rückübertragung bedarf es eines weiteren Vertrags, in dem die endgültigen Rückgabe- und Rücknahmekonditionen einschließlich des Rückkaufpreises festgelegt werden. Während der „Vertragslaufzeit“ von 12 Monaten vermietet die Vermietungsgesellschaft die Kopiergeräte an ihre Kunden.

Umsatzsteuerrechtlich liegen zwei voneinander getrennt zu beurteilende Lieferungen i.S.d. § 3 Abs.1 UStG vor: Die Verfügungsmacht an den Kopiergeräten geht zunächst auf V über und fällt nach Ablauf von 12 Monaten bei regelmäßigem Ablauf durch einen neuen Vertragsabschluss wieder an H zurück. Sowohl H als auch V sind dann jeweils vorsteuerabzugsberechtigt nach § 15 Abs.1 Satz1 Nr.1 UStG hinsichtlich der Lieferung.

### Abwandlung 1

Wie Ausgangsfall, wobei V einen weiteren Vertrag mit der Leasinggesellschaft L zur Finanzierung des Geschäfts mit H schließt. Hiernach verkauft V die Kopiergeräte an L weiter und least sie gleichzeitig von L zurück, die sich ihrerseits unwiderruflich zur Rückübertragung des Eigentums nach Ablauf des Leasingzeitraums verpflichtet. Das zivilrechtliche Eigentum wird übertragen und L ermächtigt V, die geleasten Kopiergeräte im Rahmen des Vermietungsgeschäfts für ihre Zwecke zu nutzen. Die Laufzeit des Vertrags beschränkt sich auf 12 Monate und die für die spätere Bestimmung des Rückkaufpreises maßgebenden Konditionen werden bereits jetzt vereinbart.

In der Veräußerung der Kopiergeräte von H an V und deren Rückübertragung nach 12 Monaten liegen entsprechend den Ausführungen zum Ausgangsfall zwei voneinander zu trennende Lieferungen vor.

Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an den Kopiergeräten durch V an L dient dagegen lediglich der Besicherung der Refinanzierung des V bei L. Es findet keine Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag der Kopiergeräte statt. Die Gesamtbetrachtung aller Umstände und vertraglichen Vereinbarungen des Einzelfalls führt zu dem Ergebnis, dass insgesamt nur eine Kreditgewährung von L an V vorliegt. Im Gegensatz zum Ausgangsfall wird die Verfügungsmacht an den Kopiergeräten nicht übertragen. Soweit V und L gleichwohl mit gesondertem Steuerausweis über eine vermeintliche Lieferung abgerechnet haben, schulden sie die ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs.2 UStG, ohne dass der Abrechnungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Dies gilt entsprechend, soweit L gegenüber V eine vermeintliche Vermietungsleistung abgerechnet hat.

### Abwandlung 2

Wie Ausgangsfall, mit der Besonderheit, dass V die L einschaltet. Diese tritt den zuvor zwischen H und V vereinbarten Kopiergerätekaufverträgen mit Rückkandienungsverpflichtung in Form von Nachtragsvereinbarungen bei, bevor die Kopiergeräte von H an V ausgeliefert werden. Infolge des

Vertragsbeitritts wird L schuldrechtlich neben V Vertragspartnerin der späteren Kauf- und späteren Rückkauf-Verträge mit H. Über die Auslieferung der Kopiergeräte rechnet H mit L ab, welche anschließend einen Leasingvertrag bis zum Rückkauf-Termin mit V abschließt. Im Unternehmen der V werden die Kopiergeräte den Planungen entsprechend ausschließlich für Vermietungszwecke genutzt. Zum Rückkauf-Termin nach 12 Monaten werden die Geräte gemäß den vereinbarten Konditionen von V an H zurückgegeben.

Die Vorstellungen der Beteiligten H, V und L sind bei der gebotenen Gesamtbetrachtung darauf gerichtet, V unmittelbar die Verfügungsmacht an den Geräten zu verschaffen, während L lediglich die Finanzierung des Geschäfts übernehmen soll. Mit der Übergabe der Geräte werden diese deshalb durch H an V geliefert. Es findet mithin weder eine (Weiter-) Lieferung der Geräte von V an L noch eine Rückvermietung der Geräte durch L an V statt. L erbringt vielmehr eine sonstige Leistung in Form der Kreditgewährung an V. Die Rückübertragung der Geräte an H nach Ablauf der 12 Monate führt zu einer Lieferung von V an H. Soweit H, V und L mit gesondertem Steuerausweis über vermeintliche andere Leistungen abgerechnet haben, schulden sie die ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG, ohne dass dem jeweiligen Abrechnungsempfänger der Vorsteuerabzug zusteht.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn die Vertragsparteien bei den oben genannten sowie vergleichbaren Gestaltungen entgegen den hier dargestellten Grundsätzen über eine vermeintliche Lieferung bzw. über eine vermeintliche Vermietungsleistung abgerechnet haben, wenn sämtliche für die Gesamtbetrachtung maßgeblichen Verträge vor dem 1.7.2009 abgeschlossen wurden. Dies gilt nicht in den in Abschn. 25 Abs. 6 Satz 2 UStR bezeichneten Fällen.

## Lieferung, sonstige Leistung

### Leistungsbeziehungen bei der Abgabe werthaltiger Abfälle – Anwendung der Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes

UStG § 3 Abs. 12, § 10 Abs. 2

BMF, Schr. v. 1.12.2008 – IV B 8 – S 7203/07/10002 – DOK 2008/0679398

Nach § 3 Abs. 1 Krw-/AbfG gelten als Abfall alle beweglichen Sachen, deren sich ihr Besitzer entledigt, entledigen will oder entledigen muss. Abfälle in diesem Sinne sind nach den Vorgaben des Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetzes zu entsorgen. Daneben bestehen für bestimmte Abfallgruppen besondere Entsorgungspflichten aufgrund einzelgesetzlicher Regelungen z.B. für Altfahrzeuge, Altglas, Altholz, Altöl, Bioabfall, gebrauchte Batterien und Akkumulatoren, gewerblichen Abfall, Elektro- und Elektronikgeräte, Klärschlamm, Verpackungen und tierische Nebenprodukte.

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hinsichtlich der Leistungsbeziehungen bei der Abgabe werthaltiger Abfälle Folgendes:

1. Beauftragt ein Abfallerzeuger oder -besitzer einen Dritten mit der ordnungsgemäßen Entsorgung seines Abfalls, erbringt der Dritte mit der Übernahme und Erfüllung der Entsorgungspflicht eine sonstige Leistung i.S.v. § 3 Abs. 9 UStG, sofern der Entsorgung eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt; hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn über die

Entsorgung ein Entsorgungsnachweis ausgestellt wird. Ist dem zur Entsorgung überlassenen Abfall ein wirtschaftlicher Wert beizumessen (sog. werthaltiger Abfall), liegt ein tauschähnlicher Umsatz (Entsorgungsleistung gegen Lieferung des Abfalls) – ggf. mit Baraufgabe – vor, wenn nach den übereinstimmenden Vorstellungen der Vertragspartner

- der überlassene Abfall die Höhe der Barvergütung für die Entsorgungsleistung oder
- die übernommene Entsorgung die Barvergütung für die Lieferung des Abfalls

beeinflusst hat (vgl. Abschn. 153 Abs. 2 UStR).

2. Aus Vereinfachungsgründen kann bei der Abgabe werthaltiger Abfälle davon ausgegangen werden, dass eine zum tauschähnlichen Umsatz führende Beeinflussung der Barvergütung im vorgenannten Sinne grundsätzlich nur vorliegt,

- a) wenn die Beteiligten ausdrücklich hierauf gerichtete Vereinbarungen getroffen, also neben dem Entsorgungsentgelt einen bestimmten Wert für eine bestimmte Menge der überlassenen Abfälle vereinbart haben,
- b) oder diese wechselseitige Beeinflussung offensichtlich ist, z.B.:

- aa) Es wird vertraglich die Anpassung des ursprünglich ausdrücklich vereinbarten Entsorgungsentgelts an sich ändernde Marktverhältnisse für den übernommenen Abfall ausbedungen (sog. Preisanpassungsklauseln).

#### Beispiel 1

Unternehmer U1 übernimmt gegenüber dem Reifenservice R die Entsorgung von Altreifen. R zahlt U1 einen Preis von 2 € je übernommenem Altreifen. Bei einer Veränderung des Preisindex von Stahl oder Gummigranulat im Vergleich zu den Verhältnissen bei Vertragsabschluss sind beide Beteiligten berechtigt, diesen Preis um 50 % der Indexveränderung anzupassen.

- bb) Das nach Art und Menge bestimmte Entsorgungsentgelt ändert sich in Abhängigkeit von der Qualität der überlassenen Abfälle.

#### Beispiel 2

Unternehmer U2 übernimmt gegenüber dem Bauunternehmer B die Entsorgung von Baustellenmischabfällen. Die Beteiligten vereinbaren einen Grundpreis von 250 € je Fuhre, welcher sich ab einem bestimmten Metall- und Folienanteil im Abfall um 50 € reduziert.

- cc) Es wird eine (Mehr-) Erlösverteilungsabrede getroffen.

#### Beispiel 3

Unternehmer U3 übernimmt gegenüber dem Reifenhersteller R die Entsorgung von Fehlproduktionen und Materialresten für 80 € je Tonne. Die Beteiligten verabreden, dass R an den von U3 bei der Veräußerung von daraus gewonnenem Gummigranulat und Stahl erzielten Erlösen zu 25 % beteiligt wird.

- dd) Eine Entsorgungsleistung ist ausdrücklich vereinbart und es gibt einen allgemein zugänglichen Marktpreis (z.B. EUWID, Börsenpreis, Aufzeichnungen des Statistischen Bundesamts, Preislisten/Indizes der Branchenverbände) für den überlassenen Abfall; hier-



bei ist nicht auf einzelne Inhaltsstoffe abzustellen.

#### Beispiel 4

Unternehmer U4 übernimmt die Entsorgung des bei der Firma F anfallenden Altpapiers. F zahlt für die Entsorgung eine Barvergütung von 5 € je Tonne Altpapier. Der in der Zeitschrift EUWID veröffentlichte Papierpreis ergibt einen Preiskorridor von 15 bis 20 € je Tonne. Es ist offensichtlich, dass der Wert des Altpapiers den Preis für die Entsorgungsleistung beeinflusst hat. Es liegt ein tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe vor.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage siehe Beispiel 8.

3. Sofern in den unter 2b genannten Fällen weder die Barvergütung einen Betrag von 50 € je Umsatz noch die entsorgte Menge ein Gewicht von 25 kg je Umsatz übersteigt, braucht das Vorliegen eines tauschähnlichen Umsatzes aus Vereinfachungsgründen nicht geprüft zu werden.

#### Beispiel 5

U5 wird zu den in Beispiel 4 genannten Konditionen für die Buchhaltungsfirma B tätig. Er entsorgt dort regelmäßig eine Menge von max. 20 kg Altpapier. Da die für B entsorgte Menge das Gewicht von 25 kg je Abholung nicht übersteigt und die Entgelte hierfür 50 € je Abholung nicht übersteigen, ist es aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn die Beteiligten keinen tauschähnlichen Umsatz angenommen und nur die Entsorgungsleistung des U5 der Besteuerung unterworfen haben.

4. Ein tauschähnlicher Umsatz liegt insbesondere *nicht* vor,
  - a) wenn Nebenerzeugnisse oder Abfälle im Rahmen von Gehaltslieferungen i.S.d. § 3 Abs. 5 UStG zurückgenommen werden; hier fehlt es an einer Lieferung von Abfall;

#### Beispiel 6

U6 liefert zum Preis von 4,10 € je Dezitonne Zuckerrüben an die Zuckerfabrik Z und behält sich die Rückgabe der bei der Zuckerproduktion anfallenden Rübenschnitzel für Fütterungszwecke vor. Es handelt sich lediglich um eine (Gehalts-) Lieferung des U6 an Z (Entgelt 4,10 € je Dezitonne). Z erbringt keine Lieferung von Abfall in Form von Rübenschnitzeln, weil diese nicht am Leistungsaustausch teilgenommen haben und somit nicht Gegenstand der Gehaltslieferung des U6 geworden sind.

- b) wenn das angekaufte Material ohne weitere Behandlung marktfähig (z.B. an einer Rohstoffbörse handelbar) ist, auch keiner gesetzlichen Entsorgungsverpflichtung mehr unterliegt und damit seine Eigenschaft als Abfall verloren hat. Da in diesem Fall das Material nur noch den Status eines normalen Handelsguts hat, kann davon ausgegangen werden, dass ggf. erforderliche Transport- oder Sortierleistungen ausschließlich im eigenen unternehmerischen Interesse des Erwerbers ausgeführt werden und keine Entsorgungsleistung vorliegt.

#### Beispiel 7

U7 erwirbt von verschiedenen Entsorgern unsortierte Altbleche, welche er nach Reinigung und Zerkleinerung einer elektrolytischen Entzinnung unterzieht. Das dabei gewonnene Eisen veräußert U7 an Stahlbearbeitungsbetriebe, das anfallende Zinn an Zinnhütten. Bei dem von U7 aus dem Altblechabfall

zurück gewonnenen Zinn und Eisen handelt es sich um Rohstoffe für die weiterverarbeitende Industrie, die keiner gesetzlichen Entsorgungspflicht (mehr) unterliegen und deshalb nicht als Abfall anzusehen sind. Zwischen U7 und seinen Abnehmern finden keine tauschähnlichen Umsätze, sondern ausschließlich Rohstofflieferungen statt.

5. Für die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes ist es nicht erforderlich, dass beide Beteiligte Unternehmer sind bzw. die Abgabe des Abfalls im unternehmerischen Bereich erfolgt; dies ist jedoch für die ggf. erforderliche gegenseitige Rechnungsstellung von Bedeutung.
6. Der Wert des hingegebenen Abfalls ist Bemessungsgrundlage für die erbrachte Entsorgungsleistung. Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Abfalls ist der Wert der Gegenleistung (Entsorgungsleistung). Baraufgaben sind zu berücksichtigen. Eine enthaltene Umsatzsteuer ist stets herauszurechnen. Es bestehen keine Bedenken, dem zwischen den Beteiligten vereinbarten Wert der zur Entsorgung übergebenen Abfälle auch für umsatzsteuerrechtliche Zwecke zu folgen, sofern dieser Wert nicht offensichtlich unzutreffend erscheint.

Im Übrigen sind die Bemessungsgrundlagen zu schätzen.

#### Beispiel 8

Wie Beispiel 4: Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Beteiligten hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen für die jeweils von ihnen ausgeführten Leistungen Werte innerhalb der bezeichneten Bandbreiten zu Grunde legen, sofern diese nicht offensichtlich unzutreffend sind.

Bemessungsgrundlage für die Entsorgungsleistung des U4 ist somit der Wert der erhaltenen Gegenleistung, zu der neben der Baraufgabe auch der Wert des gelieferten Altpapiers gehört; die Bemessungsgrundlage beträgt demnach mindestens 20 € und höchstens 25 € je Tonne abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer.

Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Altpapiers durch F ist der Wert der erhaltenen Gegenleistung abzüglich der geleisteten Baraufgabe, somit mindestens 15 bis höchstens 20 € je Tonne abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer.

7. Verändert sich der Marktpreis für die zu entsorgenden Abfälle nach Abschluss des Entsorgungs- und Liefervertrags, hat dies zunächst keine Auswirkung auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die tauschähnlichen Umsätze und die Rechnungsstellung. Für diese Zwecke ist vielmehr solange auf den im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses maßgeblichen Wert abzustellen, bis dieser durch eine Vertragsänderung oder durch Änderung der Bemessungsgrundlage, z.B. auf Grund einer vereinbarten Preisanpassungsklausel oder einer vereinbarten Mehr- oder Mindererlösbeteiligung, angepasst wird.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Bei vor dem 1.7.2009 abgeschlossenen Verträgen über die Lieferung oder die Entsorgung von Abfällen wird es bis zum 31.12.2010 nicht beanstandet, wenn die Beteiligten davon ausgegangen sind, dass kein tauschähnlicher Umsatz vorliegt. Dies gilt nicht für die Lieferung oder die Entsorgung von Materialabfall, der z.B. bei der Be- oder Verarbeitung bestimmter Materialien, die selbst keine Abfallstoffe sind, anfällt (Abschn. 153 Abs. 2 Sätze 1 bis 4 UStR).



## Steuersätze

### Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Durchführung von Impfungen gegen die Blauzungenkrankheit

UStG § 12 Abs. 2 Nr. 4, § 10 Abs. 1, § 14c Abs. 2  
BayLfSt, Vfg. v. 30.10.2008 – S 7234.2.1 - 1/11 St 34

Die Bayerische Landestierärztekammer hat sich mit der Frage der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der seit Mai verpflichtenden Impfungen gegen die Blauzungenkrankheit an das Bayerische Landesamt für Steuern gewandt. Aus gegebenem Anlass wird daher über die auf Bund-Länder-Ebene abgestimmte Rechtsauffassung informiert.

#### I. Hintergrund

Nach § 4 Abs. 1a EG-Blauzungenbekämpfung-DV\* ist seit Mai dieses Jahres jeder Rinder-, Schaf- oder Ziegenhalter verpflichtet, seine Tiere gegen die Blauzungenkrankheit impfen zu lassen. Betroffen sind nicht nur Zuchttiere, sondern alle Tiere der genannten Gattungen. Die Anordnung der Impfungen erfolgt durch die zuständigen Veterinärämter. Die Kosten werden zum Teil durch den Freistaat Bayern bzw. die Bayerische Tierseuchenkasse übernommen. Hierbei differiert die Verfahrens- und Abrechnungsweise je nach Tierart. Nach den hier vorliegenden Informationen gestalten sich die Impfungen im Einzelnen wie folgt:

Für die Impfung von Rindern stellt der Staat den Impfstoff kostenlos zur Verfügung. Der Impfstoff wird über die Veterinärämter an die Impftierärzte, die genaue Verwendungsnachweise führen und Restmengen zurückgeben müssen, ausgeteilt. Die Impfgebühr richtet sich nach der Kostenvereinbarung zwischen der Bayerischen Landestierärztekammer und der Bayerischen Tierseuchenkasse. Dabei stellt der impfende Tierarzt die Impfgebühr einschließlich der Bestandsgebühr der Tierseuchenkasse in Rechnung und erhält von dort sein Geld.

Bei Schafen wird der Impfstoff ebenfalls kostenlos zur Verfügung gestellt (siehe auch „Rinder“). Zur tierärztlichen Behandlung bezahlt die Tierseuchenkasse jedoch nur einen Zuschuss in Höhe von 0,50 € für jedes beitragspflichtige (versicherte) Schaf. Der Tierarzt stellt seine Gebühren nach der Gebührenordnung für Tierärzte (1,02 €), gemindert um den Zuschuss der Tierseuchenkasse, dem Schafhalter in Rechnung und erhält von diesem eine Teilgebühr für die Durchführung der Impfungen. Den Zuschuss der Tierseuchenkasse in Höhe von 0,50 € pro geimpftes beitragspflichtiges Schaf erhält der Tierarzt von der Tierseuchenkasse ausgezahlt.

Die Kosten für die Impfdurchführung bei Ziegen und sonstigen Klautentieren muss der Tierhalter zu 100% selbst tragen. Der Tierarzt rechnet seine Gebühren ausschließlich mit dem Tierhalter ab und erhält auch nur von diesem sein Honorar: Der Impfstoff wird auch hier vom Staat kostenlos zur Verfügung gestellt.

#### II. Rechtliche Beurteilung

##### 1. Grundlagen

Grundsätzlich unterliegen die Leistungen der Tierärzte dem vollen Steuersatz.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7% für „die Leistungen, die unmittelbar der Vattertierhaltung, der Förderung der Tierzucht, ... dienen“. Hierunter fallen nach Abschn. 163 Abs. 3 Nr. 4 UStR auch Entgelte für prophylaktische und therapeutische Maßnahmen nach tierseuchenrechtlichen Vorschriften bei Zuchttieren (z.B. die jährlichen Impfungen gegen Maul- und Klauenseuche). Nicht begünstigt – mangels Unmittelbarkeit – ist jedoch die Lieferung von Impfstoffen durch die Pharmaindustrie an Tierseuchenkassen (Abschn. 163 Abs. 1 Satz 3 UStR).

##### 2. Vorüberlegungen

Der Tierhalter muss sich um die Impfung seines Tierbestandes kümmern und hiermit den Tierarzt selbst beauftragen. Damit wird die tierärztliche Leistung vom Tierarzt an den Tierhalter erbracht.

Nach § 3 Leistungssatzung der Bayerischen Tierseuchenkasse wird die Leistung demjenigen gezahlt, in dessen Gewahrsam oder Obhut sich das Tier im Zeitpunkt der Impfmäßnahme befindet.

Die Kosten für den Impfstoff werden gemäß einem Informationsblatt der Bayerischen Tierseuchenkasse vom Freistaat Bayern getragen. Die Ausgabe erfolgt über die Veterinärämter an die Tierärzte. Mit der durchgeführten Impfung kommt der zur Verfügung gestellte Impfstoff dem Tierhalter zugute.

##### 3. Umsatzsteuerrechtliche Würdigung

Die Leistung „Durchführung der Impfung“ wird vom Impftierarzt an den jeweiligen Tierhalter erbracht und unterliegt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG dem ermäßigten Steuersatz (analoge Anwendung von Abschn. 163 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 UStR), jedoch nur soweit Zuchttiere betroffen sind. Zuchttiere im Sinne dieser Vorschrift sind Tiere der in Anlage 2 Nr. 1 UStG aufgeführten Nutztierarten, die in Beständen stehen, die zur Vermehrung bestimmt sind und deren Identität gesichert ist. Aus Vereinfachungsgründen kommt es nicht darauf an, ob das Einzeltier tatsächlich zur Zucht verwendet wird. Es genügt, dass das Tier einem zur Vermehrung bestimmten Bestand angehört (Abschn. 163 Abs. 3 Sätze 2–4 UStR).

Die Impfung von Tieren, die keine Zuchttiere im obigen Sinne sind, unterliegt dem Regelsteuersatz.

Bemessungsgrundlage für die Impfleistung ist das Entgelt, das dem Tierarzt für seine Tätigkeit vergütet wird. Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG ist Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten (abzüglich der Umsatzsteuer). Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG; Abschn. 150 Abs. 3 UStR). Die gegebenenfalls von der Bayerischen Tierseuchenkasse gezahlte Beihilfe ist daher neben der vom Tierhalter bezahlten Vergütung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

\* EG-Blauzungenbekämpfung-Durchführungsverordnung v. 31.8.2006, eBAZ, AT 2006 V 1; zuletzt geändert durch Art. 1 VO v. 25.4.2008, BGBl. I 2008, 764.

Die Tierhalter sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG grundsätzlich zum Vorsteuerabzug aus der Tierarztrechnung berechtigt. Die Rechnung muss jedoch eindeutig den einzelnen Tierhalter als Leistungsempfänger bezeichnen. Rechnungen, in denen die Bayerische Tierseuchenkasse als Leistungsempfänger benannt und Umsatzsteuer offen ausgewiesen wird (siehe Abrechnungsweise bei Rindern), führen zu einer Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

Die Lieferung des Impfstoffs durch die Pharmaindustrie an die öffentliche Hand unterliegt gem. Abschn. 163 Abs. 1 Satz 3 UStR dem vollen Steuersatz. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Weiterlieferung des Impfstoffs an den Tierarzt oder direkt an den Tierhalter erfolgt. Die unentgeltliche Bereitstellung des Impfstoffs durch die öffentliche Hand unterliegt nicht der Umsatzsteuer.

## Leistungsempfänger als Steuerschuldner

### Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen

UStG § 13b Abs. 1 Nr. 4

OFD Karlsruhe, Vfg. v. 29.2.2008 – USt-Kartei S 7279 - Karte 1

Zur Frage, in welchen Fällen eine Bauleistung i.S.d. § 13b UStG vorliegt (vgl. auch Abschn. 182a UStR; BMF, Schr. v. 2.12.2004 – IV A 6 - S 7279 - 100/04, BStBl. I 2004, 1129 = UR 2005, 111), gilt Folgendes:

#### 1. Reparatur- und Wartungsleistungen

Nach Abschn. 182a Abs. 8 UStR fallen Reparatur- und Wartungsleistungen an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken nur dann unter die Regelung des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG, wenn das Nettoentgelt für den einzelnen Umsatz die Bagatellgrenze von 500 € überschreitet. Nach dem Ergebnis der Erörterungen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sind Wartungsleistungen, die einen Nettowert von 500 € übersteigen, nur dann als Bauleistungen zu behandeln, wenn Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Vgl. BMF, Schr. v. 23.1.2006 – IV A 6 - S 7279 - 6/06, UR 2006, 367.

#### 2. Begriff der Bauleistung

Leistungsbeschreibung	Bauleistung		Bemerkungen
	ja	nein	
Abbruch von Bauwerken einschließlich Abtransport und Deponierung	x		
Abtransport von Erdaushub als selbständige Hauptleistung		x	vgl. aber Erdaushub
Anlagenbau (Montagebänder, Montagelinien, Krananlagen, Kiesförderanlagen, Getränkeabfüllanlagen usw.)	x		Eine Bauleistung liegt vor, wenn große Maschinenanlagen zu ihrer Funktionsfähigkeit aufgebaut werden müssen oder wenn ein Gegenstand aufwändig installiert werden muss
Anzeigentafel (Flughafen, Bahnhof)	x		vgl. Lichtwerbeanlage in Abschn. 182a Abs. 3 Satz 3 UStR
Bauaustrocknung	x		
Baukran, zur Verfügung stellen mit Bedienungspersonal		x	es sei denn, dass der Kranführer eigenverantwortlich beim Einsetzen von Teilen tätig wird
Bausatzhaus	x		wenn die Verantwortung für die ordnungsgemäße Gebäudeerrichtung mindestens teilweise beim Lieferer des Bausatzes liegt
Bauschuttzerkleinerung		x	
Beleuchtungsinstallation		x	ausgenommen Beleuchtungssysteme (z.B. in Kaufhäusern oder Fabrikhallen)
Berliner Verbau	x		
Betongleitwände, Stahlschutzplanken im Straßenbau		x	
Betonmischer	x		wenn gleichzeitig Bedienungspersonal für substanzverändernde Arbeiten zur Verfügung gestellt wird, z.B. Verfüllung von Ortbeton
Betonpumpe		x	vgl. aber Betonmischer
Brandmeldeanlage einbauen	x		
EDV-Anlagen	x		wenn sie fest mit dem Bauwerk verbunden sind

Leistungsbeschreibung	Bauleistung		Bemerkungen
	ja	nein	
Einrichtungsgegenstände (inklusive Einbauküche, Regale)	x		wenn mit Gebäude fest verbunden und nicht ohne größeren Aufwand vom Gebäude wieder trennbar (vgl. Abschn. 182a Abs. 3 Satz 2 UStR)
Elektrogeräte anschließen		x	
Erdaushub	x		auch inklusive Abtransport und Deponierung, vgl. Abbruch von Bauwerken
Erdkabel verlegen oder austauschen	x		siehe auch Überlandleitungen
Fang- und Sicherheitsnetze bei Baumaßnahmen im Außenbereich		x	vgl. Gerüstbau in Abschn. 182a Abs. 8 UStR
Fahrbahnbelag	x		inklusive Aufsaugen und Entsorgung von abgefrästen Fahrbahndecken
Fahrbahnmarkierung			
- endgültig (Weißmarkierung)	x		
- vorübergehend		x	
Fertigaragen	x		wenn der Lieferer die Verantwortung für das ordnungsgemäße Aufstellen trägt
Festzelterrichtung		x	vgl. Material- und Bürocontainer in Abschn. 182a Abs. 8 UStR
Feuerlöscheinbau, fester Verbund mit dem Gebäude		x	kein Einrichtungsgegenstand i.S.d. Abschn. 182a Abs. 3 Satz 2 UStR
Fliegenschutzgitter/Sonnenschutzfolien	x		
Fotovoltaik- und Solaranlagen	x		vgl. Lichtwerbeanlage in Abschn. 182a Abs. 3 Satz 3 UStR
Gartenanlagen	x		wenn befestigte Wege, Terrassen, Mauern, Brücken, ortsfeste Sprinkleranlagen o.Ä. Teil der Leistung sind
Gartenzaun	x		
Gebäude: schlüsselfertige Erstellung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden inklusive Fälle des einheitlichen Vertragswerkes i.S.d. Abschn. 71 Abs. 1 UStR	x		maßgebend ist, dass die Werklieferung nicht unter § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG fällt
Grabstein		x	außer bei Mausoleen
Grundwasserabsenkung	x		
Hausanschlüsse	x		vgl. Abschn. 182a Abs. 3 Satz 4 UStR
Kranvermietung mit Bedienpersonal zwecks Abladen von Baustoffen		x	
Landschaftsgestaltung		x	Anschütten von Hügeln und Böschungen sowie das Ausheben von Gräben und Mulden
Leitplanken	x		
Maschinen		x	das Erstellen von Fundamenten, Sockeln und Befestigungsvorrichtungen sind in der Regel Nebenleistungen (vgl. Abschn. 182a Abs. 9 UStR)
Pflege einer Dachbegrünung		x	
Planierdraupe, zur Verfügungstellung mit Bedienungspersonal		x	vgl. Baukran
Regalförderzeug		x	vgl. Anlagenbau
Rodung, Herausfräsen der Wurzeln und Abtransport		x	es sei denn, die Arbeiten werden im Zusammenhang mit der Errichtung eines Bauwerkes durchgeführt
Rohrreinigung		x	es sei denn, dass Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden und die Grenze von 500 € überschritten ist (vgl. Abschn. 182a Abs. 8 UStR)
Sanierung von Bauteilen (Korrosionsschutz) im eigenen Betrieb ohne Aus- und Einbau vor Ort		x	
Saunaeinbau	x		
Silo	x		wenn es im Rahmen einer Werklieferung vor Ort errichtet bzw. aufgebaut wird
Spielplätze und Spielanlagen	x		wenn mit dem Grund und Boden durch Fundament o.Ä. fest verbunden
Tankanlageneinbau	x		
Telefonanlagen			vgl. EDV-Anlagen



Leistungsbeschreibung	Bauleistung		Bemerkungen
	ja	nein	
Überlandleitungen verlegen oder austauschen	x		siehe auch Erdkabel
Verkehrsschilder und Ampelanlagen			bei substanzverändernden Instandhaltungsarbeiten gilt die Grenze von 500 € (vgl. Abschn. 182a Abs.8 UStR)
- dauerhaft	x		
- vorübergehend		x	
Verlegen von Rohren für die Energie- oder Wasserversorgung	x		
Verkehrsleitanlagen auf Baustellen, die nur für die Zeit der Baustelle errichtet werden		x	vgl. Betongleitwände
Video-Überwachungsanlage	x		
Wartung von Brandschutzanlagen, Heizungsanlagen, Klimaanlage	x		wenn Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden und die Grenze von 500 € überschritten ist (vgl. Abschn. 182a Abs.8 UStR)

### 3. Kleinunternehmer

Ein Leistungsempfänger, der eine Bauleistung von einem Unternehmer bezieht, bei dem die Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird, schuldet keine Umsatzsteuer nach § 13b UStG (vgl. § 13b Abs. 2 Satz 4 UStG). Dagegen kann ein Kleinunternehmer, der Bauleistungen erbringt, Umsatzsteuer nach § 13b UStG schulden.

**Hinweis:** Überholt ist OFD Karlsruhe, VfG. v. 11.4.2006 – USt-Kartei S 7279 - Karte 1, UR 2007, 36. Zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen siehe auch OFD Frankfurt a.M., VfG. v. 2.1.2008 – S 7279 A - 14 - St 113, UR 2008, 673.

### Steuerberechnung

#### Umsatzsteuer-Umrechnungskurse für den Monat November 2008

UStG § 16 Abs. 6

BMF, Schr. v. 1.12.2008 – IV B 9 - S 7329/08/10001 – DOK 2008/0680414

Gem. § 16 Abs. 6 Satz 1 UStG werden die Umsatzsteuer-Umrechnungskurse für den Monat November 2008 wie folgt bekannt gegeben:

#### Euro-Referenzkurs

Australien	1 EUR =	1,9381	AUD
Brasilien	1 EUR =	2,8967	BRL
Bulgarien	1 EUR =	1,9558	BGN
China (VR)	1 EUR =	8,6950	CNY

Dänemark	1 EUR =	7,4485	DKK
Estland	1 EUR =	15,6466	EEK
Großbritannien	1 EUR =	0,83063	GBP
Hongkong	1 EUR =	9,8687	HKD
Indonesien	1 EUR =	14984,85	IDR
Island*	1 EUR =		ISK
Japan	1 EUR =	123,28	JPY
Kanada	1 EUR =	1,5509	CAD
Korea, Republik	1 EUR =	1783,12	KRW
Kroatien	1 EUR =	7,1366	HRK
Lettland	1 EUR =	0,7092	LVL
Litauen	1 EUR =	3,4528	LTŁ
Malaysia	1 EUR =	4,5682	MYR
Mexiko	1 EUR =	16,6735	MXN
Neuseeland	1 EUR =	2,2554	NZD
Norwegen	1 EUR =	8,8094	NOK
Philippinen	1 EUR =	62,496	PHP
Polen	1 EUR =	3,7326	PLN
Rumänien	1 EUR =	3,7838	RON
Russland	1 EUR =	34,7964	RUB
Schweden	1 EUR =	10,1275	SEK
Schweiz	1 EUR =	1,5162	CHF
Singapur	1 EUR =	1,9183	SGD
Slowakei	1 EUR =	30,385	SKK
Südafrika	1 EUR =	12,8785	ZAR
Thailand	1 EUR =	44,677	THB
Tschechien	1 EUR =	25,193	CZK
Türkei	1 EUR =	2,0342	TRY
Ungarn	1 EUR =	265,32	HUF
USA	1 EUR =	1,2732	USD

Die übrigen Währungen sind jeweils nach dem Tageskurs umzurechnen.

\* Auf die Berechnung eines durchschnittlichen Euro-Referenzkurses für den Monat November 2008 wurde vorerst verzichtet.

# Jetzt abonnieren!

## Die führende Spezialzeitschrift für das Umsatzsteuerrecht.

**Erstens:** Zweimal monatlich die Zeitschrift. So bleiben Sie immer auf dem Laufenden.

**Zweitens:** Die UR-CD. Eine riesige Datenbank mit regelmäßigen Updates zweimal im Jahr.

**Drittens:** Machen Sie jetzt den Test und bestellen Sie Ihr Schnupperabo mit 6 Heften inklusive Archiv-CD für nur 25,- €.

**Außerdem:** Abonnenten sparen 60,- € beim UR-Intensivseminar.

Seminar-Infos unter [www.otto-schmidt.de/seminare](http://www.otto-schmidt.de/seminare)

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

**Bestellschein Fax (02 21) 9 37 38-943**

☒ Ja, ich bestelle die **Umsatzsteuer-Rundschau**. Die ersten sechs Hefte inklusive der Archiv-CD erhalte ich im Schnupperabo für nur 25,- €.

Wenn ich nach Erhalt des sechsten Heftes das Abo nicht innerhalb von 14 Tagen (Datum des Poststempels) widerrufe, bekomme ich die Umsatzsteuer-Rundschau zweimal monatlich zum Jahresbezugspreis von 249,- € plus Versandkosten. Kündigungstermin: sechs Wochen zum Jahresende.

Mein Recht: Das Probeabonnement ist ohne Risiko – ich kann es bis 14 Tage nach Erhalt des letzten Heftes beim Verlag oder meiner Buchhandlung widerrufen.

Name \_\_\_\_\_ PLZ / Ort \_\_\_\_\_

Straße \_\_\_\_\_ Datum / Unterschrift \_\_\_\_\_

Datum \_\_\_\_\_ Unterschrift / Widerrufsrecht \_\_\_\_\_ 2/09



UMSATZSTEUER-RUNDSCHAU  
Zitierweise: UR (bis 1983 UStR)

### Redaktion

Rechtsanwalt Rolf-Peter Humbert (Schriftleitung), Anschrift des Verlags; Telefon 0221 / 93738-152 (Redaktions-Sekr.) bzw. -499 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Telefax 0221 / 93738-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), E-Mail: [humbert@otto-schmidt.de](mailto:humbert@otto-schmidt.de)

### Verlag

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Postfach 511026, 50946 Köln, Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

### Anzeigen

Regina Hamdorf (Anzeigenleitung), Telefon 0211 / 887-1484, Telefax 0211 / 887-1500, E-Mail: [fz.marketing@fachverlag.de](mailto:fz.marketing@fachverlag.de), gültig ist die Preisliste Nr.36 vom 1.1.2009.

### Satz und Druck

rewi druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wiesenstraße 11, 57537 Wissen, E-Mail: [typo@rewi.de](mailto:typo@rewi.de)

### Erscheinungsweise

Jeweils zum 5. und 20. eines Monats.

### Bezugspreis

Jahresabonnement 249,- € (mit CD), Einzelheft 12,45 €, Jahresabonnement kombiniert mit der „Finanz-Rundschau für Einkommensteuer“ 449,- € (mit CD). Alle Preise zuzüglich Versandkosten und inklusive Umsatzsteuer.

### Bestellungen

bei jeder Buchhandlung sowie beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss.

### ISSN

0341-8669

### Hinweis für den Leser

Der Zeitschrifteninhalt wird nach bestem Wissen erstellt, Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und des ständigen Wandels der Rechtslage ausgeschlossen werden.

### Urheber- und Verlagsrechte

Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) geht für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.

Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

### Hinweise für Autoren und Einsender

Bitte senden Sie alle Aufsatzmanuskripte, zum Abdruck bestimmte Gerichtsentscheidungen und Leserbriefe unmittelbar an die Redaktion. Bei der Einsendung von Entscheidungen sind wir für den Hinweis dankbar, ob sie rechtskräftig sind. Bitte geben Sie möglichst schon bei der Einsendung Ihre Bankverbindung an.

Wenn bei der Manuskripterstellung ein Textverarbeitungssystem verwendet worden ist, bitten wir um Übersendung der Datei per E-Mail oder einer Diskette mit Ausdruck und Angabe des verwendeten Systems. Bei Überlassung reiner Papiermanuskripte sollte der Text aus technischen Gründen handschriftliche Anmerkungen und Verbesserungen nur in roter Farbe enthalten.

# Neuauflage

Seit 35 Jahren ist das der Klassiker zum deutschen Steuerrecht schlechthin: die gesamte Rechtsmaterie in einem einzigen Band. Als systematische Gesamtübersicht über das komplexe Normengefüge. Mit Erläuterung seiner Funktionsweise anhand der zugrunde liegenden Prinzipien. Mit Darstellung der Wechselwirkungen zum Zivilrecht sowie der Bezüge zum europäischen und internationalen Recht.

Sämtliche Reformen wurden bereits zu einem sehr frühen Zeitpunkt in den Gesamtkontext eingeordnet und unter systematischen Gesichtspunkten umfassend gewürdigt. Von der Unter-



Tipke/Lang **Steuerrecht** Begründet von Prof. Dr. Klaus Tipke, fortgeführt von Prof. Dr. Joachim Lang, Prof. Dr. Roman Seer, Prof. Dr. Johanna Hey, Prof. Dr. Wolfram Reiß, Dipl.-Kfm. Heinrich Montag und Prof. Dr. Joachim Englisch. 19., komplett überarbeitete Auflage 2008, 1.272 Seiten Lexikonformat, gbd. 69,80 €. ISBN 978-3-504-20141-8  
Paperback 59,80 €. ISBN 978-3-504-20142-5

nehmensteuerreform über die Gemeinnützigkeitsreform bis hin zur tief greifenden Reform des Umwandlungssteuerrechts durch das SEStEG.

Es gibt jede Menge Übersichten, Beispiele, Schaubilder und vor jedem Kapitel Hinweise auf sämtliche weiterführende Literatur.

Mit diesem einzigartigen Buch arbeiten einfach alle. Vor allem Steuerberater, angehende Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Steuerjuristen, BWL-Studenten und Studierende der Rechtswissenschaften mit Schwerpunkt Fach Steuerrecht.

Wie wär's mit einer Leseprobe?

**www.otto-schmidt.de**

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-9 43** ----- ✂

**Ja, ich bestelle** mit 14-tägigem Rückgaberecht, jeweils plus Versandkosten, Tipke/Lang **Steuerrecht** 19. Auflage

☐ gbd. 69,80 €. ISBN 978-3-504-20141-8

☐ Paperback 59,80 €. ISBN 978-3-504-20142-5

Name

Straße

PLZ

Ort

Telefon

Fax

Datum

Unterschrift

1/09

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln



# Engagement vor Steuern

Die Vorteile der Gemeinnützigkeit liegen auf der Hand. Und werden von rund 600.000 eingetragenen Vereinen genutzt. Die weitgehende Steuerbefreiung schränken aber zugleich Zielsetzung und Handlungsfreiheiten ein. Und falsche Weichenstellungen können ungewollt zu hohen Steuerlasten führen. Bei Höhe und Art der Steuerlast eines Vereins gibt es Spielraum. Wie gut Sie ihn als Berater oder im Verein nutzen, liegt in Ihrer Hand.

In diesem Ratgeber werden alle Problemfelder angesprochen, die sich bei der Besteuerung von gemeinnützigen Vereinen ergeben können. Praxisnah und klar verständlich. Topaktuell mit dem im April 2008 geänderten Anwendungserlass zur Abga-



Fischer/Helios **Die Vereinsbesteuerung in der Praxis**. Von RA/StB Dr. Daniel Fischer, RA Dr. Marcus Helios und StB Barbara Freitag. 2008, 365 Seiten Lexikonformat, brosch. 44,80 €. ISBN 978-3-504-40068-2

benordnung, einem Ausblick auf die Änderungen durch das JStG 2009 und die jüngsten Entwicklungen des Gemeinnützigkeitsrechts im europäischen Kontext.

Nach den zivilrechtlichen Grundlagen des Vereinsrechts werden das Gemeinnützigkeits- und das Spendenrecht, die Besteuerung der gemeinnützigen Körperschaft sowie die Rechnungslegung von Vereinen behandelt.

Die Autoren, alle aus der beratenden Praxis und ausgewiesene Kenner der Materie, garantieren die Praxis-tauglichkeit des neuen Ratgebers. Die ausgewogene Mischung der Bearbeiter sorgt zudem dafür, dass kein Aspekt zu kurz kommt.

Also: Engagieren Sie sich! Schlagen Sie nach bei **www.otto-schmidt.de**

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen (02 21) 9 37 38-943 ----- ✂

☒ Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht Fischer/Helios **Die Vereinsbesteuerung in der Praxis 2008** brosch. 44,80 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-40068-2

Name

Straße

PLZ

Ort

Telefon

Fax

Datum

Unterschrift

8/08

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

# Einer muss auch kritisch sein.

Jetzt gibt es einen neuen, handlichen Kommentar zum UStG für alle, die nicht nur die Wiedergabe von Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung erwarten, sondern auch kritische Erläuterungen und richtungsweisende Lösungen; vor allem bei ungeklärten Rechtsfragen. Ein Werk aus einem Guss, vom Umsatzsteuer-spezialisten Prof. Dr. Holger Stadie.

Die gesamte Kommentierung ist praxisgerecht gewichtet. Das heißt: Vorschriften von geringer praktischer Bedeutung und unproblematische Normen werden in aller Kürze behandelt; Vorschriften, welche für die umsatzsteuerrechtliche Praxis relevant sind, dafür umso ausführlicher.



Stadie **UStG** Kommentar. Von Prof. Dr. Holger Stadie, 2009, rd. 1.400 Seiten Lexikonformat, gbd. ca. 150,- €  
Erscheint im Frühjahr. ISBN 978-3-504-24327-2

Die höchstrichterliche nationale und gemeinschaftsrechtliche Rechtsprechung ist vollständig ausgewertet. Systematik und dogmatische Grundlagen des Umsatzsteuerrechts werden herausgearbeitet und die Bezüge zu anderen Rechtsgebieten berücksichtigt; insbesondere zum Zivil- und Insolvenzrecht.

Die kritischen Argumentationen gegen eine fragliche Rechtsprechung von BFH und EuGH sind einfach brillant. Alles ist wissenschaftlich fundiert, aber dennoch leicht verständlich; meinungsbildend und auf dem allerneuesten Stand. Sogar das JStG 2009 ist bereits ausführlich berücksichtigt. Leseprobe? [www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen (02 21) 9 37 38-9 43 ----- ✂

☒ Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht Stadie **UStG** gbd. ca. 150,- € plus Versandkosten. Erscheint im Frühjahr. ISBN 978-3-504-24327-2

Name \_\_\_\_\_ Straße \_\_\_\_\_ PLZ \_\_\_\_\_ Ort \_\_\_\_\_

Telefon \_\_\_\_\_ Fax \_\_\_\_\_ Datum \_\_\_\_\_ Unterschrift \_\_\_\_\_ 01/09

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln