

RechtsprechungsRadar

Umsatzsteuer

Dr. Stefanie Becker*

Mit diesem RechtsprechungsRadar startet ein neuer Auswertungsturnus. Mittlerweile liegen die lang ersehnten Entscheidungen des EuGH sowie des BFH zur umsatzsteuerlichen Organschaft vor. Sie stellen daher im aktuellen RechtsprechungsRadar zur Umsatzsteuer einen wesentlichen Schwerpunkt dar. Daneben beschäftigte sich der BFH in mehreren Entscheidungen mit den Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft im Allgemeinen – sowohl bei der Beurteilung der Steuerbarkeit von Umsätzen als auch der Frage des Vorsteuerabzugs. Der BFH bildete zudem die Rspr. zur Steuerbefreiung von Bildungsleistungen im Bereich der beruflichen Nutzung fort und grenzt sie nun eindeutig vom Schul- und Hochschulunterricht ab. Erfreulich ist, dass der BFH versucht, die Auffassung des EuGH zur Steuerbefreiung von Bildungsleistungen einzugrenzen. Dringend auf den Plan gerufen sind aber der Gesetzgeber sowie die Finanzverwaltung, um zum einen für unionsrechtskonforme und zum anderen mit der nationalen Rspr. im Einklang stehende Regelungen und Auslegungsgrundsätze zu sorgen. Darüber hinaus runden weitere, für die Prüfung und Praxis relevante Entscheidungen diesen RechtsprechungsRadar ab. Die dargestellten Entscheidungen bringen nunmehr einige neue Aspekte ins Umsatzsteuerrecht, wie z. B. die Bedeutung des Veranlassungszusammenhangs für Zwecke des Vorsteuerabzugs, und machen eine Beobachtung der künftigen Entwicklungen insbesondere beim EuGH hinsichtlich der Steuerbarkeit von Innenumsätzen in Organschaften erforderlich. Im Folgenden helfen vertiefende Literaturhinweise i. R. der Kommentierungen dabei, bei Bedarf tiefer in die Materie einzusteigen. Eine Übersicht zu den ausgewerteten Themenbereichen finden Sie am Ende dieses Beitrags.

I. Unternehmer und Unternehmen

Organschaft (1) Unionsrechtskonformität der Organschaft und Neuverlage zur Steuerbarkeit von Innenumsätzen

EuGH, Urteile v. 1.12.2022 - Rs. C-141/20 „Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie“ NWB IAAAJ-27906 und Rs. C-269/20 „FA T“ NWB PAAAJ-27892, sowie Nachfolgeentscheidungen des BFH, Urteile v. 18.1.2023 - XI R 29/22 NWB NAAAJ-36220 und v. 26.1.2023 - V R 20/22 NWB HAAAJ-36222¹

Sachverhalt in der Rs. C-141/20: A ist zu 51 % und der C e.V. zu 49 % Gesellschafter der Klägerin NGD, einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Alleiniger Geschäftsführer der NGD war im Streitjahr E, der zugleich alleiniger Geschäftsführer von A und Mitglied des geschäftsführenden Vorstands des C e.V. war. Die Beteiligten gingen davon aus, dass zwischen A als Organträgerin und NGD als Organgesellschaft eine umsatzsteuerliche Organschaft bestand.

Das FA kam jedoch zu dem Ergebnis, dass es an einer finanziellen Eingliederung mangelte, da zwar eine Mehrheitsbeteiligung gegeben war, aber keine Stimmrechtsmehrheit für A vorlag. Der BFH zweifelte an der Notwendigkeit einer Stimmrechtsmehrheit sowie daran, ob die nationale Organ-

schaftsregelung mit Unionsrecht im Einklang steht und legte die Frage dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.

Sachverhalt in der Rs. C-269/20: Die Klägerin, eine deutsche Stiftung des öffentlichen Rechts und Trägerin einer Universität, unterhielt u. a. einen Bereich für Universitätsmedizin. Sie erbrachte zum einen steuerpflichtige Leistungen der Patientenversorgung. Zum anderen war sie i. R. der Ausbildung von Studenten hoheitlich tätig. Die Klägerin war herrschende Gesellschafterin der U-GmbH, die diverse Leistungen an sie erbrachte. Diese wurden sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch verwendet.

Das FA ging von einer umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen der Klägerin als Organträgerin und der U-GmbH als Organgesellschaft aus. Soweit die Leistungen für den nicht unternehmerischen Bereich anfielen, nahm das FA – im Gegensatz zum FG – eine unentgeltliche Wertabgabe an.

Der V. Senat des BFH zweifelte an der Unionsrechtskonformität der nationalen Organschaftsregelung und fragte beim EuGH zudem an, ob die Erbringung von Dienstleistungen aus

* Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl. Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, Autorin und Dozentin unter umsatzsteuer³ in Augsburg.

1 Zur Vertiefung vgl. Schulze, SteuerStud 5/2023 S. 296 und S. 299 NWB IAAAJ-35202.

dem wirtschaftlichen Bereich in den hoheitlichen Bereich zu einer unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung führt.

Kernaussagen beider Urteile des EuGH: Art. 11 MwStSystRL (in seiner Vorgängervorschrift des Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten RL 77/38/EWG) bietet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, Einheiten, zwischen denen finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Verbindungen bestehen, als einen Stpfl. zu behandeln. Deshalb schließt Art. 11 MwStSystRL aus, dass die Mitglieder der Mehrwertsteuer-Gruppe weiterhin Erklärungen abgeben.

Art. 11 MwStSystRL muss nicht restriktiv ausgelegt werden. Ziele der Regelung sind die *Verwaltungsvereinfachung* sowie die *Missbrauchsverhinderung* dadurch, dass die Mitgliedstaaten die Eigenschaft des Stpfl. nicht systematisch an die rein rechtliche Selbstständigkeit knüpfen müssen.

Zwar schuldet nicht die Mehrwertsteuer-Gruppe die Mehrwertsteuer als Stpfl. Wenn aber mehrere rechtlich selbständige Mitglieder einen einzigen Stpfl., die Mehrwertsteuer-Gruppe, bilden, muss es einen einzigen Ansprechpartner geben, der die mehrwertsteuerrechtlichen Pflichten der Gruppe wahrnimmt. Auch eine Vertretung durch eines der Mitglieder ist möglich, wenn dieses Mitglied in der Lage ist, seinen Willen in der Gruppe durchzusetzen, um so eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer zu ermöglichen. Zudem darf es nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führen.

Hinsichtlich der *Stimmrechtsmehrheit* antwortete der EuGH, dass die Mitgliedstaaten i. R. ihres Ermessens die Anwendung der Regelung über die Mehrwertsteuer-Gruppe bestimmten Beschränkungen unterwerfen dürfen, sofern diese dazu dienen können, Missbrauch zu vermeiden oder Steuerhinterziehung oder -umgehung zu verhindern und zudem die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität beachtet werden.

Ein *Über-Unterordnungsverhältnis* kann nicht grds. als eine für die Bildung einer Mehrwertsteuer-Gruppe notwendige Voraussetzung angesehen werden. Art. 11 MwStSystRL steht einer nationalen Regelung entgegen, wonach zusätzlich zu einer Mehrheitsbeteiligung eine Stimmrechtsmehrheit gefordert wird.

Gehen die Mitglieder einer Mehrwertsteuer-Gruppe selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten nach, können sie *nicht im Wege der Typisierung als „nicht selbständig“ eingestuft* werden.

Auch der *hoheitliche Bereich* kann vom Organkreis erfasst sein. Die unentgeltliche Wertabgabenbesteuerung ist für den hoheitlichen Bereich nicht anwendbar.

Kernaussagen beider Urteile des BFH: Beide Senate des BFH vertreten nun die Auffassung, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG unionsrechtskonform ist, soweit der Organträger Steuerschuldner der Umsätze der Organschaft ist. Zwar weicht das nationale Recht insoweit vom Unionsrecht ab. Diese Abweichung steht aber mit dem Unionsrecht im Einklang, da beide vom EuGH geforderten Voraussetzungen erfüllt werden. Zum einen muss der Organträger seinen Willen in der Auslegung durch den BFH bei der Organgesellschaft durchsetzen können. Zum

anderen droht aufgrund der Haftungsnorm des § 73 AO kein Risiko von Steuerverlusten.

Hinsichtlich der *Anforderungen an die finanzielle Eingliederung* ändert der BFH seine bisherige Rspr. (geringfügig). Grundsätzlich ist eine Stimmrechtsmehrheit nötig. Die finanzielle Eingliederung kann aber auch vorliegen, wenn die erforderliche Willensdurchsetzung dadurch gesichert ist, dass der Gesellschaft zwar über nur 50 % der Stimmrechte verfügt, er aber eine Mehrheitsbeteiligung am Kapital der Organgesellschaft hält und den einzigen Geschäftsführer der Organgesellschaft stellt.

Zudem vertreten nun beide Senate des BFH die Auffassung, dass die *Organgesellschaft* weiterhin dem Grunde nach *selbstständig i. S. des § 2 Abs. 1 UStG* ist. Über die sich daran anschließende Frage der Steuerbarkeit von Innenumsätzen musste der XI. Senat mangels Entscheidungserheblichkeit nicht entscheiden. Der V. Senat des BFH sieht sich in seiner Nachfolgeentscheidung demgegenüber dazu gezwungen, den EuGH erneut um *Vorabentscheidung* zu bitten. Diesmal fragt er ausdrücklich an, *inwiefern Innenumsätze zwischen den Mitgliedern einer Mehrwertsteuer-Gruppe steuerbar sind oder nicht*. Der BFH vertritt offensichtlich die Auffassung, dass gute Gründe für eine Steuerbarkeit der Innenumsätze sprechen.

Eine *Organschaft zwischen Schwestergesellschaften* erkennt der BFH weiterhin *nicht* an.

Bezüglich der *Einbeziehung des hoheitlichen Bereichs in den Organkreis* sowie der *Nichtbesteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe in den hoheitlichen Bereich* folgt der BFH vollumfänglich der Auffassung des EuGH.

Hinweise: Aufgrund der *Unionsrechtskonformität* wurde der vorab geführten Diskussion, inwieweit bestehende Organschaften nach den Entscheidungen des EuGH keinen Fortbestand mehr haben könnten, nunmehr der Boden entzogen.

Hinsichtlich des Erfordernisses einer Stimmrechtsmehrheit für die *finanzielle Eingliederung* ändert der BFH seine Rspr. nur geringfügig: Im Einzelfall und je nach Ausgestaltung der weiteren Eingliederungskriterien, kann eine Stimmrechtsmehrheit entbehrlich sein, wenn durch die Ausgestaltung der Geschäftsführung sowie in den Beschlüssen der Gesellschafterversammlung sichergestellt ist, dass der Wille durchgesetzt werden kann. Dies bejahte der BFH in dem Vorlage-sachverhalt. Im Ergebnis wird es hier stets auf den *Einzelfall* ankommen. Die für die Praxis rechtssichere Gestaltung über eine Stimmrechtsmehrheit wird wohl weiterhin Bestand haben. Daneben tritt aber auch die Möglichkeit, ohne Stimmrechtsmehrheit u. U. eine Organschaft begründen zu können.

Handelt eine Organgesellschaft im eigenen Namen und für eigene Rechnung, in eigener Verantwortung und auf eigenes wirtschaftliches Risiko, behält sie ihre umsatzsteuerliche Selbstständigkeit. Dies steht im klaren Widerspruch zur Konzeption in § 2 Nr. 2 UStG, der die Selbstständigkeit bei Vorliegen der Organschaftsvoraussetzungen entfallen lässt. Eine *gesetzliche Neuregelung* ist insoweit *zwingend erforderlich*.

Bei einer *Steuerbarkeit der Innenumsätze* würden die Rechtsfolgen der Organschaft auf rein formell-rechtliche Wirkungen (insbesondere Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung bzw. -jahreserklärung, Erteilung nur einer Umsatzsteuer-Nummer) beschränkt und hätten keine materiell-rechtliche Wirkung. Hier ist die *Entscheidung des EuGH nach erneuter Vorlage des BFH abzuwarten*. Für die *Praxis* lassen sich vor dieser EuGH-Entscheidung noch keine Empfehlungen geben. Auswirkungen würden sich insbesondere für vorsteuerabzugsbeschränkte Branchen, wie die Versicherungs- und Finanzdienstleistungsbranche, ergeben.

Der Organkreis umfasst auch den *hoheitlichen Bereich*. Dies eröffnet für jPöR weiteren Gestaltungsspielraum, insbesondere ab Geltung des § 2b UStG, wobei die Entscheidung des EuGH auch hier Auswirkung haben wird.

Eine *Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe scheidet bei einer hoheitlichen Verwendung aus*. Dies steht mit dem nationalen Recht im Einklang. Werden unentgeltlich Leistungen bezogen, die (teilweise) im hoheitlichen Bereich verwendet werden, ist der Vorsteuerabzug (insoweit) ausgeschlossen. Es besteht auch kein Zuordnungswahlrecht. Eine Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe erfolgt nicht.

Organschaft (2) Personengesellschaft als Organgesellschaft bei kapitalistischer Struktur

BFH, Urteil v. 16.3.2023 - V R 14/21 NWB OAAAJ-37543²

Sachverhalt: An einer GmbH & Co. KG waren die A-GmbH als Komplementärin ohne eigenen Kapitalanteil sowie zwei Kommanditisten mit einem Kapitalanteil von 80 % bzw. 20 % beteiligt. Bei der KG bedurften Gesellschafterbeschlüsse nach dem Gesellschaftsvertrag grds. der einfachen Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Gesellschafter der Komplementär-GmbH waren ebenfalls die beiden Kommanditisten. Einziger Geschäftsführer war einer von ihnen. Dieser verpachtete der KG das Betriebsgrundstück und diverse Maschinen.

Die Klägerin war der Auffassung, dass zwischen ihr und diesem Kommanditisten eine Organschaft bestünde. Das FA lehnte dies ab. Der hiergegen gerichteten Klage gab das FG statt.

Kernaussage der Entscheidung: Der *V. Senat des BFH* gibt seine bisherige Rspr. auf, wonach eine finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft erfordert, dass alle Gesellschafter in den Organträger finanziell eingegliedert sind, und *schließt sich dem XI. Senat an*, der demgegenüber *jegliche Personengesellschaft mit kapitalistischer Struktur als Organgesellschaft anerkennt*. Daneben bestätigt der BFH seine bisherige Rspr., wonach *Organträger und Organgesellschaft nicht beanspruchen können, im selben Besteuerungszeitraum unterschiedlich besteuert zu werden*.

Hinweise: Die Rspr.-Änderung war notwendig, da der EuGH nach Vorlage des FG Berlin-Brandenburg (EuGH, Urteil v. 15.4.2021 - Rs. C-868/19 „Finanzamt für Körperschaften Berlin“ NWB WAAAH-76513) der bisherigen Auffassung des V. Senats des BFH widersprach. Die Finanzverwaltung vertritt in *Abschnitt 2.5 Abs. 5a UStAE* jedoch weiterhin diese Auffas-

sung. Nun besteht die Möglichkeit, sich auf die anders lautende Rspr. des BFH zu berufen.

Unternehmereigenschaft bei Verkäufen über ebay

BFH, Urteil v. 12.5.2022 - V R 19/20 NWB XAAAJ-26044³

Sachverhalt: Die Klägerin kaufte Gegenstände aus Haushaltsauflösungen und bot sie über ebay in Form von Versteigerungen zum Verkauf an. Hierfür erstellte sie mehrere Privatkonten auf ebay und eröffnete zwei Girokonten. Sie erzielte auf mehreren hundert Auktionen bis zu knapp 100.000 € Einnahmen jährlich.

Das FA setzte 19 % Umsatzsteuer auf diese Einnahmen fest und rechnete keinen Vorsteuerabzug gegen. Die Klage beim FG hatte keinen Erfolg, weshalb sich die Klägerin mit ihrer Revision an den BFH wandte.

Kernaussage der Entscheidung: Der BFH bleibt seiner bisherigen Rspr. im Urteil v. 26.4.2012 (V R 2/11 NWB ZAAAE-09699) treu und betrachtete die Klägerin als *Unternehmerin*. Ihre *Tätigkeit war von beträchtlichem Umfang und erfolgte über mehrere Jahre hinweg*. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist für die Umsatzsteuer nicht erforderlich. Schließlich erforderte die Tätigkeit eine gewisse *Betriebsorganisation* durch den Erwerb von Verpackungsmaterial, das Verpacken der Waren, Zahlen von Porto und Fertigen von digitalen Bildern. Zudem nutzte sie einen *bewährten Vertriebskanal* für den Verkauf ihrer Produkte, wobei unerheblich ist, ob sie einen gewerblichen oder privaten Zugang gewählt hatte, dass die Gegenstände nur gelegentlich aus Haushaltsauflösungen angekauft und lediglich zum Mindestgebot von 1 € auf ebay angeboten wurden, sowie unsicher war, ob Gewinne entstünden, und dass die Gegenstände unter Einkaufswert veräußert, teilweise weggeworfen sowie keine Maßnahmen unternommen wurden, um die Gegenstände gewinnbringend zu verkaufen.

Der BFH verwies die Rechtssache an das FG zurück, da die Umsatzsteuer fehlerhaft nicht aus den Einnahmen herausgerechnet worden war. Zudem sei zu prüfen, ob die Differenzbesteuerung nach § 25a UStG Anwendung hätte finden können. Ferner hätte das Recht auf Vorsteuerabzug aus ggf. steuerpflichtigen Ankäufen geprüft werden müssen.

Hinweise: Die Ausführungen des BFH stellen erneut klar, dass für die Umsatzsteuer eine *Einnahmeerzielungsabsicht* ausreicht. Des Weiteren steht die *Unternehmereigenschaft* nicht zur Disposition. Liegen deren Voraussetzungen vor, ist unternehmerisches Handeln anzunehmen. Eine private Absicht ist unerheblich.

Letztlich werden hierdurch *ebay-Verkäufe grds. unternehmerisch sein, sofern sie in gewisser Regelmäßigkeit* und nicht nur einmalig erfolgen. In der Mehrzahl der Fälle wird eine umsatzsteuerliche Relevanz jedoch an der Kleinunternehmerregelung scheitern.

² Vgl. hierzu auch Brill, NWB 16/2023 S. 1095 NWB CAAAJ-37881; Mann, USt direkt digital 10/2023 S. 2 NWB SAAAJ-39568.

³ Vgl. hierzu Bilsdorfer, SteuerStud 8/2023 S. 487 NWB EAAAJ-40814; Brill, NWB 47/2022 S. 3276 NWB WAAAJ-27106.

Erwerb hochpreisiger Pkw

BFH, Urteile v. 8.9.2022 - V R 26/21 NWB AAAAJ-30874⁴ und V R 27/21 NWB NAAAJ-30861

Sachverhalte: Beide Sachverhalte, über die der BFH zu entscheiden hatte, sind im Wesentlichen inhaltsgleich: Unternehmer (eine natürliche Person bzw. eine GmbH) erwarben jeweils hochpreisige Fahrzeuge als Wertanlage. Sie stellten sie in einer Halle verschlossen, abgedeckt und nicht zugelassen ab. Die Haupttätigkeit der Unternehmer lag zum einen im Handel mit Metallschrott und zum anderen in der Übernahme der Geschäftsführung und Haftung als Komplementär-GmbH einer KG.

Die Finanzverwaltung versagte jeweils das Recht auf Vorsteuerabzug und begründete dies insbesondere damit, dass es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, mit der der Erwerb im Zusammenhang steht, mangle.

Das FG vertrat in beiden Fällen die Auffassung, dass auch gelegentliche Tätigkeiten bei einer i. Ü. unternehmerischen Haupttätigkeit ausreichen, um eine unternehmerische Nutzungsabsicht begründen zu können. Bei Erwerb der Pkw lag bereits Einnahmeerzielungsabsicht vor. Unschädlich war nach Auffassung des FG, dass kein Ladenlokal oder weitere händlerähnliche Maßnahmen durchgeführt wurden. Hiergegen wandte sich die Finanzverwaltung mit ihrer Revision beim BFH.

Kernaussage der Entscheidungen: Eine *wirtschaftliche Tätigkeit* setzt nach Art. 9 *MwStSystRL* insbesondere die Nutzung von Gegenständen zur nachhaltigen Einnahmeerzielung voraus, die der bloße Erwerb und Verkauf von Gegenständen nicht erfüllt. Es liegt keine händlerähnliche Tätigkeit vor, da eine bloße Verkaufsabsicht im Erwerbszeitpunkt ohne weitere Vermarktungsaktivitäten nicht für eine wirtschaftliche Tätigkeit genügt.

Auch der Verkauf nur eines Gegenstands kann zwar bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit führen. Wird ein nicht angemeldeter Pkw lediglich eingelagert, spricht dies aber für eine *private Verwendung als Sammlerstück*.

Der branchenfremde Fahrzeugerwerb stellte keine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der übrigen unternehmerischen Tätigkeit dar. Zudem lag kein Hilfsgeschäft vor. Auch eine gelegentliche Tätigkeit muss wirtschaftlich sein. Damit scheidet schließlich die Begründung eines „Nebengeschäfts“ im sachlichen Zusammenhang mit einer unternehmerischen Tätigkeit aus.

Hinweise: Der BFH konkretisiert die Anforderungen an eine gelegentliche Tätigkeit neben einer anderen unternehmerischen Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit. Zu unterscheiden ist dabei zwischen einem *Hilfsgeschäft* einerseits, das die Haupttätigkeit mit sich bringt (z. B. der Verkauf eines vorher unternehmerisch genutzten Gegenstands). Andererseits können auch Nebengeschäfte unternehmerisch sein, die lediglich gelegentlich erbracht werden. *Gelegentliche Nebengeschäfte* müssen die Haupttätigkeit unmittelbar, dauernd und notwendig erweitern, für sich betrachtet bereits eine

wirtschaftliche Tätigkeit darstellen sowie sich vom privaten Handeln unterscheiden.

II. Steuerbefreiungen

Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen als Nebenleistung

EuGH, Urteil v. 4.5.2023 - Rs. C-516/21 „Y/FA X, XXX“ NWB IAAAJ-39742 (nach Vorlagebeschluss des BFH v. 26.5.2021 - V R 22/20 NWB XAAAH-87115⁵)⁶

Sachverhalt: Der Kläger verpachtete Stallgebäude zur Putenaufzucht mit auf Dauer eingebauten Vorrichtungen für die vertragsgemäße Nutzung als Putenaufzuchtstall. Er behandelte die Pachteinnahmen insgesamt umsatzsteuerfrei, da ein einheitliches Entgelt für Gebäude und Betriebsvorrichtungen vorlag. Das FA rechnete hingegen die Einnahmen teilweise den Betriebsvorrichtungen zu und behandelte sie umsatzsteuerpflichtig.

Während der Einspruch erfolglos blieb, gab das FG der Klage statt. In der Vermietung der Betriebsvorrichtungen liege eine Nebenleistung, die entgegen einer bloßen Vermietung von Betriebsvorrichtungen entsprechend der Grundstücksvermietungshauptleistung steuerfrei sei. Hiergegen wandte sich das FA mit seiner Revision.

Der BFH setzte die Entscheidung aus und legte dem EuGH die Frage vor, ob die Steuerpflicht der Vermietung von dauerhaft eingebauten Betriebsvorrichtungen nur die isolierte Vermietung erfasse oder auch deren Vermietung als Nebenleistung zu einer steuerfreien Gebäudevermietung bzw. -verpachtung.

Kernaussage der Entscheidung: Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c *MwStSystRL*, der bestimmte Leistungen von der Steuerbefreiung der Grundstücksvermietung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. I *MwStSystRL* ausnimmt, *findet auf die Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen keine Anwendung*. Dies gilt auch, wenn diese Vermietung eine Nebenleistung zu einer Hauptleistung der steuerfreien Gebäudeverpachtung ist, sofern diese i. R. eines zwischen denselben Parteien geschlossenen Pachtvertrags erbracht wird und diese Leistungen eine wirtschaftlich einheitliche Leistung bilden. Liegt ein Umsatz vor, der als wirtschaftlich einheitliche Leistung zu betrachten ist, darf dieser zur Wahrung eines funktionierenden Mehrwertsteuer-Systems nicht künstlich aufgespalten werden – auch nicht durch gesetzliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten.

Hinweise: Der BFH wird in seiner Nachfolgeentscheidung prüfen müssen, inwieweit die Leistungen des Sachverhalts als *einheitliche Leistung* zu qualifizieren sind, wobei der EuGH in seiner Entscheidung bereits darauf hingewiesen hat, dass dies wohl so „scheint“.

⁴ Vgl. auch Brill, NWB 4/2023 S. 236 NWB MAAAJ-31949, und allgemein zum Vorsteuerabzug bei einem auch für umsatzsteuerfreie Umsätze verwandten Pkw Ulbrich, NWB 29/2023 S. 2020 NWB LAAAJ-43956.

⁵ Vgl. hierzu bereits im letzten RechtsprechungsRadar Becker, SteuerStud 9/2022 S. 566, 568 f. NWB VAAAJ-16624.

⁶ Vgl. auch Masuch, NWB 23/2023 S. 1614 NWB SAAAJ-41106.

Grundsätzlich ist zu begrüßen, dass sich der EuGH für einen *Vorrang der einheitlichen Leistung gegenüber einem gesetzlich verankerten Aufteilungsgebot* ausspricht. Das zwingende Aufteilungsgebot wird hierdurch stark aufgeweicht. In gleichartigen Fällen der Mitverpachtung von Betriebsvorrichtungen wird im *Einzelfall* zu prüfen sein, ob deren Überlassung tatsächlich zwingend steuerpflichtig erfolgen muss. Inwieweit die Auffassung der Finanzverwaltung in *Abschnitt 4.12.10 ff. UStAE* aufrecht erhalten wird, ist abzuwarten. Gleiches gilt für etwaige Auswirkungen auf die beim BFH anhängigen Verfahren (Az. V R 15/21 NWB FAAAAH-89519 und XI R 8/21 NWB UAAAAH-79389) zur Frage der Mietnebenkosten (Heizung und Strom) als bloße Nebenleistung sowie zur Rechtmäßigkeit des Aufteilungsgebots für Beherrbergumsätze.

Steuerbefreiung von Geldspielautomaten

BFH, Beschluss v. 22.9.2022 - XI B 9/22 (AdV) NWB LAAAAJ-24480⁷

Sachverhalt: Die Klägerin betrieb Spielhallen in denen u. a. Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit aufgestellt waren. Sie vertrat die Auffassung, dass die Umsätze aus dem Betrieb dieser terrestrischen Geldspielautomaten unter unmittelbarer Berufung auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL umsatzsteuerfrei seien, weil virtuelle Automatenspielsumsätze seit dem 1.7.2021 ebenfalls umsatzsteuerfrei sind. Das FG gewährte insoweit AdV.

Kernaussage der Entscheidung: Die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerpflicht der Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit ist nicht ernstlich zweifelhaft. Es *mangelt an der Gleichartigkeit von Umsätzen aus dem virtuellen Automatenspiel, das nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG (virtuelle Automatensteuer nach §§ 36 ff. RennwLottG) steuerfrei ist, und den Umsätzen aus dem terrestrischen Betrieb von Geldspielautomaten* (z. B. in Gaststätten oder Spielhallen), *die steuerpflichtig sind.*

Unterschiede liegen in den ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen der verschiedenen Geldspielangebote, den Ausschüttungsquoten oder gewerblicher Bestimmungen, den Spielerkreisen, der Interaktion zwischen Spieler und Automat, dem Gewinn- und Spielerlebnis, den Mindest- und Höchsteinsätzen sowie den Gewinnchancen. Auch liegen tatsächliche Unterschiede im Hinblick auf den Betrieb, das Fehlen physischer Geräte und Lokalitäten, die ständige und ortsungebundene Verfügbarkeit, das permanent verfügbare Erlebnis, den potenziell erheblich größeren Kundenkreis und die Unterschiede in den spielsucherzeugenden Aspekten vor. Damit ist der *Anwendungsbereich des Neutralitäts- bzw. Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht eröffnet.*

Hinweise: Der BFH bekräftigte diese Rechtsauffassung in einem weiteren aktuellen Beschluss v. 4.1.2023 - XI B 51/22 NWB PAAAAJ-32009, in dem er ebenfalls auf eine nicht bestehende ungerechtfertigte Ungleichbehandlung hinweist. Er sieht demnach keinen Anlass zur Vorlage der Frage an den EuGH. Spielautomatenbetreibern ist damit die Möglichkeit genommen, sich auf Unionsrecht zu berufen.

Bildungsleistungen (1) – Supervisionsleistungen

BFH, Beschluss vom 22.6.2022 - XI R 32/21 NWB HAAAAJ-27779⁸

Sachverhalt: Die Klägerin erbrachte u. a. Supervisionsleistungen für verschiedene Auftraggeber, die diese Leistungen für ihre Arbeitnehmer in Anspruch nahmen, und erklärte die Umsätze steuerfrei nach § 4 Nr. 14 UStG. Demgegenüber nahm das FA Steuerpflicht für alle Leistungen an. Das FG vertrat schließlich die Auffassung, dass die Supervisionsleistungen als Schul- und Hochschulunterrichtsleistungen einer Privatlehrerin nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL steuerfrei seien. Hiergegen wandte sich die Finanzverwaltung mit ihrer Revision beim BFH.

Kernaussage der Entscheidung: Eine Steuerbefreiung nach nationalem Recht scheidet aus. Jedoch liegen die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL vor. Die aktuelle Rspr. des EuGH zu Schul- und Hochschulunterricht ist nicht auf die Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung übertragbar. *Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL erfasst entgegen seinem Wortlaut auch die berufliche Ausbildung, Fortbildung und Umschulung.* Während der Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ durch den EuGH definiert wurde, finden sich die *Definitionen* der Ausbildung, Fortbildung sowie beruflichen Umschulung in *Art. 44 MwStVO*, die von bloßer Freizeitgestaltung abzugrenzen sind.

Die Supervisionsleistungen sind damit steuerfrei, denn eine bloße Freizeitgestaltung war dadurch ausgeschlossen, dass Auftraggeber der Leistungen die Arbeitgeber und nicht die Teilnehmer selbst waren. Daneben erfüllte die Klägerin die personenbezogenen Voraussetzungen des Privatlehrers, da sie selbst Trägerin der Bildungseinrichtung war und auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelte.

Hinweise: Die Entscheidung zeigt, dass nicht voreilig von einer *Steuerpflicht von Unterrichtsleistungen* nach der neueren restriktiven Sichtweise der Rspr. ausgegangen werden darf. Ausdrücklich greift diese *nur für den Schul- und Hochschulunterricht* und nicht für die ebenfalls begünstigten Unterrichtsleistungen auf dem Gebiet der beruflichen Ausbildung, Fortbildung sowie Umschulung.

Bildungsleistungen (2) – Verkehrserziehung

BFH, Urteil v. 17.11.2022 - V R 33/21 NWB LAAAAJ-32486⁹

Sachverhalt: Der Kläger war ein gemeinnütziger eingetragener Verein (e.V.) mit dem Zweck, die Verkehrssicherheit und -erziehung zu fördern. In den Streitjahren führte er Sicherheitstrainings sowohl für Pkw als auch für Motorräder sowie speziell für Senioren durch. Strittig war, ob die einzelnen Leistungen umsatzsteuerfrei erbracht wurden oder nicht.

⁷ Vgl. hierzu auch Gehm, USt direkt digital 22/2022 S. 6 NWB IAAAAJ-26532.

⁸ Vgl. hierzu auch Brill, NWB 50/2022 S. 3552 NWB QAAAAJ-29143.

⁹ Vgl. hierzu auch Brill, NWB 6/2023 S. 372 NWB KAAAAJ-33227.

Kernaussage der Entscheidung: § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG ist richtlinienkonform auszulegen und befreit die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL von der Umsatzsteuer. Hinsichtlich der Begriffsdefinitionen der einzelnen Unterrichtsleistungen ist zwischen Schul- und Hochschulunterricht einerseits und Ausbildung, Fortbildung und beruflicher Umschulung andererseits zu differenzieren (s. o.).

Fahrsicherheitstraining erfüllt die Definition des EuGH zu Schul- und Hochschulunterricht aufgrund seines Spezialisierungsgrads nicht. Ausbildung, Fortbildung sowie berufliche Umschulung sind eigenständig in Art. 44 MwStVO definiert. Die den Unterrichts begriff einschränkende EuGH-Rspr. kann deshalb hierauf nicht übertragen werden.

Es kommt darauf an, ob die Schulungsmaßnahme den Teilnehmern ermöglicht, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten beruflich zu nutzen, so dass eine Abgrenzung vom Freizeitbereich vorzunehmen ist. Verwenden alle Teilnehmer die Schulungsmaßnahme beruflich, ist die erforderliche Eignung zu unterstellen. Liegt eine berufliche Nutzung nur bei einigen Teilnehmern vor, muss sich die erforderliche Eignung leistungsbezogen aus der Schulungsmaßnahme selbst ergeben. Eine Schulungsmaßnahme ist einheitlich für alle Teilnehmer zu beurteilen.

Soweit es sich um Sicherheitstraining für *Motorräder* und vor allem um Sicherheitstraining für *Senioren* handelt, ist eine berufliche Eignung der Kurse bei gemischter Nutzung durch die Teilnehmer zweifelhaft. Nehmen *Jugendliche* teil, kommt eine Steuerbefreiung i. S. einer Verkehrserziehung als „Erziehung von Kindern und Jugendlichen“ ähnlich wie z. B. bei sog. Präventionskursen in Betracht.

Hinweise: Das Urteil ist zu begrüßen, da der BFH eindeutig klarstellt, dass eine Differenzierung in den Begriffsdefinitionen zwischen den einzelnen Unterrichtsleistungen nicht nur in § 4 Nr. 22 UStG, sondern, aufgrund der geforderten gleichen Auslegung, auch in § 4 Nr. 21 UStG notwendig ist. Damit kann die *restriktive Rspr. des EuGH auf diejenigen Fälle eingegrenzt werden, die nicht unter Art. 44 MwStVO fallen*. Bei Ausbildung, Fortbildung sowie beruflicher Umschulung kommt es damit auf die Spezialisierung des Unterrichts nicht an. Schließlich weist der BFH ausdrücklich darauf hin, dass alle bereits entschiedenen Unterrichtsleistungen, die sich auf Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung beziehen, wie Karate- und Ballettunterricht (sowie Judounterricht, wenn er beruflich genutzt würde, was in dem entschiedenen Sachverhalt des BFH im Urteil v. 15.12.2021 - XI R 31/21, NWB WAAAJ-17344 ausdrücklich nicht vorlag), weiterhin steuerfrei erbracht werden können.

Bildungsleistungen (3) – Ortskundeprüfungen für Taxifahrer

BFH, Urteil v. 30.6.2022 - V R 32/21 NWB KAAAJ-25542¹⁰

Sachverhalt: Der Kläger ist ein nicht gemeinnütziger Berufsverband, der Ortskundeprüfungen für Taxifahrer durchführte. Deren Bestehen war nötig, um eine Fahrerlaubnis zur Fahrgastbeförderung mit Taxen zu erhalten. Nach den Ortskun-

deprüfungsrichtlinien war die Prüfung vor einem Prüfungsausschuss abzulegen, der von den Berufsverbänden zu bilden war und dem u. a. ein Vertreter des Klägers angehörte. Der Bewerber musste eine Prüfungsgebühr entrichten. Strittig war die Steuerbefreiung der Prüfungen.

Kernaussage der Entscheidung: Die Durchführung der Ortskundeprüfungen ist nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei. Die unternehmerbezogenen Voraussetzungen waren erfüllt. Ortskundeprüfungen werden nicht vom Begriff des „Kurses wissenschaftlicher oder belehrender Art“ bzw. der „Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung“ erfasst, da die eigentliche Schulung der Prüfung vorgelagert ist. Die Prüfung stellt aber einen *notwendigen Bestandteil der Schulungsmaßnahme zum Beruf des Taxifahrers* dar und muss deshalb steuerfrei sein. Die Steuerbefreiung der Prüfungsleistung hängt *nicht* davon ab, dass derselbe Anbieter die Schulungsmaßnahme und die Prüfung durchführen muss.

Hinweise: Der BFH urteilte hier über einen Fall, der *ausschließlich beruflich genutzt werden konnte*, so dass sich die Fragestellung der gemischten Nutzung im Gegensatz zur Entscheidung zu Supervisionsleistungen bzw. zum Fahrsicherheitstraining (s. o.) hier nicht stellte. Jedoch verweist er auch hier auf die *notwendige Differenzierung hinsichtlich der Unterrichtsart* zwischen Schul- und Hochschulunterricht einerseits sowie Ausbildung, Fortbildung und beruflicher Umschulung andererseits.

Hieraus lässt sich eine gefestigte Rspr.-Linie zur beruflichen Nutzung der Bildungsmaßnahme ableiten. Erfreulich ist zudem, dass der BFH ausdrücklich darauf hinweist, dass die Steuerbefreiung auch für eine bloße Prüfungsabnahme greifen kann, wenn der prüfende Unternehmer selbst keine Schulungsmaßnahmen zur Prüfungsvorbereitung anbietet.

III. Steuerermäßigung

Ermäßigter Steuersatz für die Vermietung von Wohncontainern

BFH, Urteil v. 29.11.2022 - XI R 13/20 NWB CAAAJ-35188¹¹

Sachverhalt: Ein Landwirt beschäftigte in den Streitjahren saisonale Erntehelfer, an die er Räume in Wohncontainern vermietete. Teilweise waren diese mit Sanitär-, Strom-, Aufenthalts-, Schlafräumen sowie Küchen ausgestattet, teilweise enthielten sie lediglich Schlafplätze und die Erntehelfer konnten die Sanitäreinrichtung sowie die Küche in einer Halle des Landwirts nutzen. Die Container waren nicht in das Erdreich eingelassen, sondern standen auf Steinsockeln.

Die Dauer der Mietverhältnisse, die gesondert neben den Arbeitsverhältnissen vereinbart wurden, betrug längstens drei Monate. Die Miete war kalendertäglich vereinbart und wurde mit den Ansprüchen aus dem Arbeitsvertrag verrechnet.

Strittig war die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.

¹⁰ Vgl. hierzu Brill, NWB 45/2022 S. 3148 NWB YAAAJ-25961.

¹¹ Vgl. hierzu auch Leonard, USt direkt digital 6/2023 S. 2 NWB PAAAJ-35671.

Kernaussage der Entscheidung: § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG begünstigt nicht nur die Vermietung von Grundstücken und von fest mit diesen verbundenen Gebäuden, sondern allgemein die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden. Auch Erntehelfer als eigenes Personal stellen „Fremde“ i. S. der Vorschrift dar.

Das Unionsrecht erfasst zudem in *Anhang III Nr. 12 MwStSystRL* u. a. die Beherbergung in Ferienunterkünften. Art. 43 MwStVO fasst hierunter auch die Vermietung von Zelten, Wohnanhängern und Wohnmobilen auf Campingplätzen. Zwar ist der Beherbergungsbegriff eng auszulegen, er umfasst aber auch die kurzfristige Beherbergung von Saisonarbeitern in nicht ortsfesten Containern.

Ohne eine entsprechende Unterbringung hätten die Arbeiter Zimmer in umliegenden Pensionen, Hotels oder Ferienunterkünften anmieten müssen. Da die Beherbergung dort unter die Steuerermäßigung fällt, gebietet es der Gleichbehandlungsgrundsatz des Neutralitätsgrundsatzes, hier die fragliche Unterbringung entsprechend zu behandeln.

Hinweise: Die Entscheidung ist gleichermaßen auf *kurzfristig vermietete und feststehende aber nicht fest mit dem Grundstück verbundene Mobilheime, Wohnwägen oder Hütten auf Campingplätzen* übertragbar. Auch deren kurzfristige Vermietung unterläge m. E. mit der Rspr. des BFH dem ermäßigten Steuersatz.

Der BFH widerspricht allerdings der gegenteiligen Auffassung der Finanzverwaltung in *Abschnitt 12.16 Abs. 5 UStAE*. Hier werden nicht ortsfeste Wohnmobile, Caravans und Wohnanhänger ausdrücklich von der Steuerermäßigung ausgenommen. Betroffene Unternehmer können sich folglich auf die Rspr. des BFH berufen und die Steuersatzermäßigung anwenden.

IV. Vorsteuerabzug

Vorsteuerabzug auch bei „Vorschaltmodellen“ zwischen Ehegatten

BFH, Urteil v. 29.9.2022 - V R 29/20 NWB KAAAJ-30875¹²

Sachverhalt: Die Klägerin hatte einen Pkw erworben und diesen ihrem Ehemann entgeltlich zu angemessenen Konditionen zur Nutzung für seine berufliche Tätigkeit als selbständiger Arzt überlassen. Das Ehepaar schloss hierzu einen Leasingvertrag ab.

Der Ehemann verpflichtete sich, das Leasingobjekt in regelmäßigen Abständen zu warten, erforderliche Reparaturarbeiten durchzuführen und das Fahrzeug auf seine Kosten zu versichern. Tatsächlich ließ die Klägerin jedoch teilweise – entgegen des Vertrags – Wartungsarbeiten durchführen. Der Pkw wurde auf den Ehemann zugelassen. Die Klägerin war in den Vorjahren zwar unternehmerisch tätig. Im Streitjahr beschränkte sich ihre Tätigkeit jedoch auf die Pkw-Überlassung. In geringem Umfang nutzte sie den Pkw – entgegen der Vereinbarung im Leasingvertrag – selbst für Privatfahrten. Die Eheleute verfügten privat daneben über andere Fahrzeuge.

Das FA versagte der Klägerin den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw, da aufgrund mangelnder Teilnahme am allgemeinen Markt keine unternehmerische Tätigkeit begründet wurde, der Leasingvertrag nur zum Schein abgeschlossen wurde und im Zweifel § 42 AO zur Anwendung käme. Hingegen gab das FG der Klage statt. Daraufhin ging das FA in Revision beim BFH.

Kernaussage der Entscheidung: Eine *unternehmerische Tätigkeit* liegt auch bei Vermietung eines Pkw vor, der sowohl wirtschaftlich als auch privat genutzt wird, wenn er *tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet* wird. Diese Voraussetzung erfüllte die Klägerin durch die langfristige Überlassung des Pkws i. R. des Leasingvertrags.

Ein Auftreten am allgemeinen Markt ist für die Unternehmereigenschaft nicht zwingend erforderlich. Daneben bedarf es für eine Nutzungsüberlassung eines Gegenstands nicht zwingend eines Geschäftslokals oder Büros.

Unbeachtlich ist auch, dass die Überlassung des Fahrzeugs zur Nutzung durch den Ehemann auf familienrechtlicher Grundlage als Beitrag zur Verwirklichung der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft erfolgte. Die Parteien haben die Pkw-Überlassung durch Abschluss eines entgeltlichen Leasingvertrags auf eine besondere schuldrechtliche Grundlage gestellt und somit aus den familienrechtlichen Beziehungen herausgehoben. Weiterhin ist unschädlich, dass die Klägerin entgegen den Bestimmungen des Leasingvertrags mehrfach die Kosten für Service- und Wartungsarbeiten am Pkw übernommen hatte. Ein Scheingeschäft scheidet zudem aus, da der Leasingvertrag hinsichtlich seiner Hauptpflichten wie vereinbart tatsächlich durchgeführt wurde. Auch liege keine missbräuchliche Gestaltung nach § 42 AO vor.

Hinweise: Der BFH erkennt mit dieser Gestaltung grds. Vorschaltmodelle zwischen Ehegatten – wie auch schon im Verhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft – an und verneint insoweit einen Missbrauch. Jedoch verweist der BFH in seiner Begründung auf viele Einzelaspekte, die zeigen, dass es auf die *konkreten Umstände des Einzelfalls* ankommt. So hat der BFH die wirtschaftliche Unabhängigkeit des vorgeschalteten Ehepartners, da er den Pkw mit eigenen Mitteln finanziert hatte, stark gewichtet. Auch die Tatsache, dass es sich insoweit nicht um ein Familienfahrzeug gehandelt hatte, weil weitere Pkw zur Verfügung standen, und der Pkw vorrangig durch den Ehemann genutzt wurde, sah der BFH als gewichtige Aspekte an.

Vorsteuerabzug einer Gemeinde bei symbolischer Pacht

BFH, Beschluss v. 22.6.2022 - XI R 35/19 NWB ZAAAJ-25537

Sachverhalt: Klägerin war eine Gemeinde, die auf einem ihr gehörenden Grundstück ein Schwimmbad zum Betrieb durch einen Verein verpachtete. Die jährliche Pacht betrug 1 €. Des Weiteren verpflichtete sich die Gemeinde zur Zahlung eines Zuschusses an den Verein i. H. von 75.000 € jährlich.

¹² Vgl. hierzu auch Korn, NWB 3/2023 S. 165 NWB MAAAJ-31320, sowie Gummels, NWB 9/2023 S. 638 NWB TAAAJ-34705.

Die Klägerin wollte das Schwimmbad sanieren und den Vorsteuerabzug aus den dabei entstehenden Aufwendungen geltend machen. Das FA beabsichtigte, diesen nicht zu gewähren, da die Verpachtung aufgrund der Höhe des Pachtentgelts sowie des Zuschusses im Ergebnis unentgeltlich und damit nicht wirtschaftlich erfolgte.

Daraufhin erhöhten die Parteien die Jahrespacht auf 10.000 € zzgl. Umsatzsteuer und den jährlichen Zuschuss auf 90.000 €. Das FA versagte weiterhin den Vorsteuerabzug mangels wirtschaftlicher Tätigkeit.

Das FG bestätigte diese Sichtweise, wogegen die Klägerin sich beim BFH wandte.

Kernaussage der Entscheidung: Ein *Leistungsaustausch* liegt vor, wenn Leistungen *gegenseitig* ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den *tatsächlichen Gegenwert* für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmte Leistung bildet. Aus einer sog. *Asymmetrie* zwischen den dem Leistenden entstehenden Kosten und den für die Dienstleistungen erhaltenen Beträgen kann folgen, dass es an dem erforderlichen Zusammenhang zwischen dem gezahlten Betrag und der Erbringung der Dienstleistung fehlt.

Hier lassen das jährliche Pachtentgelt von 1 € bzw. 10.000 € und die erheblichen Aufwendungen auf den Pachtgegenstand die Entgeltverpflichtung so sehr in den Hintergrund treten, dass der Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Entgelt gelöst wird. Die Preisvereinbarung erscheint lediglich symbolisch.

Hinweise: Nachdem bereits der V. Senat des BFH zur Asymmetrie zwischen Leistung und Entgelt entschieden und die Unternehmereigenschaft versagt hatte, geht der XI. Senat nun noch einen Schritt weiter und *verneint einen Leistungsaustausch aufgrund einer Asymmetrie zwischen Kosten und Entgelt* (nicht aufgrund der Zuschussgewährung). Ähnlich entschieden wurden bereits ein extrem niedriges Entgelt (EuGH, Urteil v. 12.5.2016 - Rs. C-520/14 „Gemeente Borsele“ NWB OAAAF-74034, 3 % Kostendeckung i. R. der Schülerbeförderung) sowie ein Missverhältnis zwischen Entgelt und aufgewandten Kosten (BFH, Urteil v. 15.12.2016 - V R 44/15 NWB IAAAG-40813, Pacht von 77.000 € und Anschaffungskosten von 11,2 Mio. €).

Vorsteuerabzug aus einer Dachreparatur im Zusammenhang mit einer Installation einer Photovoltaikanlage

BFH, Urteil v. 7.12.2022 - XI R 16/21 NWB KAAAJ-37540¹³

Sachverhalt: Der Kläger installierte auf dem Dach seines privat genutzten Hauses eine Photovoltaikanlage, die er vollständig seinem Unternehmen zuordnete. Den erzeugten Strom lieferte er umsatzsteuerpflichtig an den Netzbetreiber. Er nahm den vollen Vorsteuerabzug aus der Installation in Anspruch.

Durch unsachgemäße Montage der Anlage wurde das Dach beschädigt. Aus den Reparaturkosten machte der Kläger den Vorsteuerabzug voll geltend.

FA und FG stellten demgegenüber auf die zukünftige Nutzung des Dachs sowohl für die Anlage als auch das Wohnhaus ab. Da der fiktive Vermietungsumsatz für die Dachfläche, auf der die Photovoltaikanlage installiert ist, weniger als 10 % des fiktiven Vermietungsumsatzes für das gesamte Haus betrug, versagten sie den Vorsteuerabzug. Hiergegen wandte sich der Kläger mit seiner Revision beim BFH.

Kernaussage der Entscheidung: Dem Kläger steht das Recht auf *Vorsteuerabzug zu, da die Beseitigung der Dachschäden im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Betriebs der Photovoltaikanlage* steht. Für den Vorsteuerabzug ist ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Eingangs- und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen erforderlich. Dieser beurteilt sich anhand des objektiven Inhalts dieser Umsätze und setzt voraus, dass die Dachreparaturkosten zu den Kostenelementen der Stromlieferung gehörten. Dabei ist nicht nur die Verwendung, sondern auch der Entstehungsgrund des Eingangsumsatzes maßgeblich, weil dies ein Kriterium für die Bestimmung des objektiven Inhalts des betreffenden Umsatzes ist.

Da der Schaden an dem Dach ausschließlich durch die unsachgemäße Montage der Anlage entstanden war und die Reparatur nur im erforderlichen Umfang zur Beseitigung dieses Schadens durchgeführt wurde, waren diese *Reparaturkosten Teil der Kostenelemente der Ausgangsumsätze der Anlage*. Die zukünftige Nutzung des Dachs war für den Vorsteuerabzug unerheblich, denn durch die Reparatur wurde über die Schadensbeseitigung hinaus kein verbrauchsfähiger Vorteil verschafft. Der BFH sieht in der Entscheidung keine Abweichung zu seiner bisherigen Rspr.

Hinweise: Der BFH wandte hier eine – in der Umsatzsteuer bislang wenig vertretene – *veranlassungsbezogene Sichtweise* an. Üblicherweise wird in der Umsatzsteuer auf den Verwendungszusammenhang abgestellt. Ob hierdurch auch eine Erweiterung der Vorsteuerabzugsberechtigung zu sehen ist oder neue Wege beschritten werden, bleibt abzuwarten.

V. Rechnungsberichtigung, Rückwirkung, Steuerschuld nach § 14c UStG

Grenzen der Rückwirkung

BFH, Urteil v. 7.7.2022 - V R 33/20 NWB WAAAJ-24472¹⁴

Sachverhalt: Die Klägerin, eine Gesellschaft mit statutarischem Sitz im Streitjahr in Luxemburg, bezog von deutschen Unternehmen diverse Leistungen. Diese wurden ohne Umsatzsteuer abgerechnet, da die Parteien von einer Steuerbarkeit in Luxemburg unter Übergang der Steuerschuldnerschaft auf die Klägerin ausgingen.

Das FA vertrat hingegen die Auffassung, dass eine Inlandsansässigkeit der Klägerin vorgelegen habe. Die Rechnungen

¹³ Vgl. hierzu Strahl, NWB 16/2023 S. 1097 NWB MAAAJ-37882.

¹⁴ Vgl. hierzu auch Brill, NWB 44/2022 S. 3079 NWB NAAAJ-25379.

wurden infolgedessen einvernehmlich unter Ausweis von Umsatzsteuer berichtigt. Die Klägerin machte den Vorsteuerabzug hieraus rückwirkend geltend. Dieser Rückwirkung widersprach das FA mangels Steuerausweis in den ursprünglichen Rechnungen.

Das FG gab hingegen der Klage statt und gewährte den rückwirkenden Vorsteuerabzug. Hiergegen wandte sich das FA mit seiner Revision beim BFH.

Kernaussage der Entscheidung: Die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts setzt gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG eine *ordnungsgemäße Rechnung* voraus. Eine fehlerhafte Rechnung kann berichtigt werden. Das Recht auf Vorsteuerabzug kann aufgrund einer berichtigten Rechnung für den Besteuerungszeitraum ausgeübt werden, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde. Die ursprüngliche Rechnung ist lediglich rückwirkend berichtigungsfähig, wenn sie Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält.

Den im Streitjahr erteilten *Rechnungen mangelte es an den erforderlichen Angaben, da kein gesonderter Steuerausweis enthalten* war. Der Vorsteuerabzug ist erst im Zeitpunkt der Berichtigungsrechnung möglich.

Hinweise: Der BFH bleibt seiner Rspr. zu 100 % treu, wonach *nur eine Rechnung berichtigungsfähig* ist, welche die von ihm aufgestellten *Mindestangaben enthält*. Konkret ging es hier um die Angabe des gesonderten Ausweises von Umsatzsteuer. Die *Finanzverwaltung* (BMF, Schreiben v. 18.9.2020 - III C 2 S 7286-a/19/10001 :001 NWB UAAAH-58776) erkennt für Fälle des § 13b Abs. 2 und 5 UStG eine Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung ohne Ausweis von Umsatzsteuer in der Erstrechnung an. Der *BFH* verkürzt diese Sichtweise des BMF auf „*Inlandssachverhalte*“ und wendet sie bei Verlagerung der Steuerschuld ins Ausland nicht an.

Anforderung an die Rechnungsberichtigung

BFH, Beschluss v. 14.11.2022 - XI B 105/21 NWB TAAAJ-29210

Sachverhalt: Die Klägerin hatte im Jahr 1992 ohne Beanstandung durch das FA den Vorsteuerabzug aus Rechnungen in Anspruch genommen, die zwar Angaben zum Leistungsempfänger enthielten, die jedoch entweder fehlerhaft oder unvollständig waren. Ihr gingen im Streitjahr berichtigte Rechnungen zu, die sie als Leistungsempfängerin nunmehr zutreffend bezeichneten. Daher machte sie geltend, dass sie aufgrund der Rechnungsberichtigungen für das Streitjahr erstmals zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

Das FA folgte dem nicht. Auch die Klage zum FG hatte keinen Erfolg.

Kernaussage der Entscheidung: Der BFH weist die Nichtzulassungsbeschwerde als unbegründet zurück. Sind die *Angaben in einer Rechnung nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder unzutreffend, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen*, ist eine *rückwirkende Rechnungsberichtigung*

möglich. Außerdem ist die Finanzverwaltung in diesem Fall nach der Rspr. des *EuGH* (vgl. Urteile v. 15.9.2016 - Rs. C-516/14 „Barlis 06“ NWB HAAAF-82025 und v. 21.10.2021 - Rs. C-80/20 „Wilo Salmson France“ NWB YAAAH-94059) daran gehindert, das Recht auf Vorsteuerabzug allein deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht ordnungsgemäß ist, obwohl die Finanzverwaltung über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen.

Im vorliegenden Sachverhalt wirkten die Rechnungsberichtigungen zurück auf das Jahr 1992. Für eine „erneute“ Geltendmachung im Jahr der Rechnungsberichtigung 2014 war deshalb kein Raum.

Hinweise: Der BFH nimmt hier ausdrücklich Bezug auf das *jüngste Urteil des EuGH zur Rechnungsberichtigung und Wirkung einer Rechnung*. Er teilt dessen Auffassung, dass das Recht auf Vorsteuerabzug auch entsteht, wenn das *FA über alle notwendigen Informationen verfügt, um das materielle Recht auf Vorsteuerabzug zu prüfen*.

Nichtsdestotrotz bleibt der BFH bei seiner Auffassung, dass ein Rechnungsdokument für die Ausübung des Vorsteuerabzugs notwendig ist. Dieses Dokument muss einem Mindestanspruch gerecht werden. Insoweit stellt die *Rechnung samt ihres Inhalts eine materiell-rechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzugsrechts* dar.

Daneben tritt die Frage, welchen *Inhalt* eine *Rechnung* insgesamt haben muss, um vollumfänglich ordnungsgemäß zu sein. Diese *Anforderungen sind weitestgehend formeller Natur*. Insoweit kann das Recht auf Vorsteuerabzug daher nicht allein deshalb verweigert werden, weil Angaben fehlen, wenn der Finanzverwaltung alle erforderlichen Informationen zur Ausübung ihrer Kontrolle des Vorsteuerabzugsrechts anderweitig vorliegen.

Keine Steuerschuld durch Steuerausweis bei Rechnungen an Endverbraucher

EuGH, Urteil v. 8.12.2022 - Rs. C-378/21 „P-GmbH“ NWB TAAAJ-29638¹⁵

Sachverhalt: Die Klägerin betrieb einen Indoor-Spielplatz in Österreich und besteuerte ihre Umsätze nach dem Regelsteuersatz. Ihre Kunden waren ausschließlich Endverbraucher ohne Recht auf Vorsteuerabzug.

Nachdem die Klägerin festgestellt hatte, dass ihre Umsätze dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, berichtigte sie ihre Umsatzsteuererklärung und beantragte eine Steuererstattung. Die österreichische Finanzverwaltung lehnte diese ab, da die Klägerin die Rechnungen nicht berichtigt hatte. Außerdem sei sie nicht ungerechtfertigt bereichert gewesen, da die Kunden die Kosten der höheren Umsatzsteuer getragen hatten.

¹⁵ Vgl. auch Fietz/Brohl, NWB 52/2022 S. 3706 NWB XAAAJ-29774.

Das österreichische Bundesfinanzgericht hatte Zweifel hieran und bat den EuGH um Vorabentscheidung insbesondere zu der Frage, ob die Mehrwertsteuer vom Aussteller einer Rechnung gem. Art. 203 MwStSystRL geschuldet wird, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegen kann, weil die Leistungsempfänger der Dienstleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Endverbraucher sind.

Kernaussage der Entscheidung: Nach Art. 203 MwStSystRL wird die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist. Die Regelung *soll der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken*, die sich aus dem Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann. Damit kommt sie zur Anwendung, wenn die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde und eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil der Adressat der in Rede stehenden Rechnung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann. Im vorliegenden Fall war eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen, da die Kunden der Klägerin ausschließlich Endverbraucher gewesen sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechnigt waren.

Hinweise: Diese *EuGH-Entscheidung steht im Widerspruch zur derzeitigen Auffassung der nationalen Rspr.* (vgl. z. B. BFH, Urteil v. 17.2.2011 - V R 39/09 NWB IAAAD-83688) und der *Finanzverwaltung* (vgl. Abschnitt 14c.2 Abs. 1 Satz 3 UStAE). Demnach soll die *abstrakte Gefahr der Gefährdung einer Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ausreichend* sein. Beide erachten § 14c Abs. 1 UStG, der Art. 203 MwStSystRL umsetzt, regelmäßig auch in den Fällen der Leistung an Endverbraucher für anwendbar. Gerade in diesen Fällen ist eine Rechnungsberichtigung jedoch häufig nur schwer realisierbar, insbesondere im Handel mit niedrigpreisigen Produkten. Zudem kann dies im grenzüberschreitenden Lieferverkehr zur Doppelbelastung mit Umsatzsteuer führen.

Daneben ist auf ein noch *anhängiges Verfahren vor dem BFH* hinzuweisen (Az. V R 16/22 NWB VAAAJ-29698), das sich

mit der Frage beschäftigt, ob § 14c Abs. 1 UStG zur Anwendung kommen kann, wenn das Rechnungsdokument vom Leistungsempfänger nicht zur Geltendmachung von Vorsteuern verwendet wurde, da dieser steuerfreie Leistungen erbringt.

AUTORIN



Dr. Stefanie Becker,

Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl. Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, ist als Beraterin und Autorin im nationalen und internationalen Umsatzsteuerrecht tätig (www.umsatzsteuer3.de) sowie darüber hinaus als Dozentin u. a. für das Steuerrechts-Institut KNOLL.

SteuerStud RechtsprechungsRadar im Überblick (Übersicht aller Auswertungen unter NWB KAAAJ-43362)	
Umsatzsteuer	SteuerStud 9/2023 S. 546, NWB PAAAJ-42225
Einkommensteuer: Gewinneinkünfte und Gewinnermittlung	SteuerStud 10/2023
Einkommensteuer: Überschusseinkünfte	SteuerStud 11/2023
Einkommensteuer: Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Tarif- vorschriften und Steuerermäßigungen	SteuerStud 12/2023
Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umwandlungssteuerrecht	SteuerStud 1/2024
Bilanzsteuerrecht	SteuerStud 2/2024
Internationales Steuerrecht	SteuerStud 4/2024
Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer	SteuerStud 5/2024
Verfahrensrecht (AO)	SteuerStud 7/2024
Handels- und Gesellschaftsrecht	SteuerStud 8/2024



STARTHELPER FÜR STEUER-KARRIEREN.

Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – Ihr **Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase** – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die **Steuerberaterprüfung**:



Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:

- ▶ einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- ▶ einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank

LERNPHASEN-FAHRPLAN

MÄRZ: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- ▶ Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

JUNI: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Karrierefürher mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg

AB NOVEMBER: Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- ▶ 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- ▶ 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- ▶ PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung

Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**
02323.141-940
-  **Fax**
02323.141-173
-  **E-Mail**
bestellungen@nwb.de
-  **Internet**
go.nwb.de/sus
-  **Postanschrift**
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne

Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau <input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe	
Firma Kanzlei Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel Vorname Name*	
Funktion	
Straße Postfach*	
PLZ Ort*	
Tel.-Nr. Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97313



JA, ich möchte das Themenpaket NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium

Für mich kommt nach dem Gratis-Test
der Ausbildungspreis* von

18,30 € monatlich (1 Lizenz) infrage

- Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test zum Preis von 27,40 € monatlich inkl. Lizenzen für 5 Nutzer

* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung.
Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.

Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

Bezugsbedingungen: Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für 4,40 € (D) und 1,30 € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 2,60 €). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

Widerrufsbelehrung: Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz

X

Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG