

# Kommentar zum Umsatzsteuergesetz • mit Aktualisierungsservice

Bearbeitet von  
Dr. Günter Rau, Dr. Erich Dürrwächter, Dr. Hans Flick, Reinhold Geist

Loseblattwerk mit 166. Aktualisierung 2016. Loseblattwerk inkl. Online-Nutzung. Rund 12888 S. In 8  
ISBN 978-3-504-24061-5  
Format (B x L): 16,5 x 23,5 cm

## Steuern

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

## § 13b

### Leistungsempfänger als Steuerschuldner

idF des Ges. v. 8.4.2010, geändert durch Ges. v. 8.12.2010

(1) Für nach § 3a Absatz 2 im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.

(2) Für folgende steuerpflichtige Umsätze entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats:

1. Werklieferungen und nicht unter Absatz 1 fallende sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers;
2. Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens;
3. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen;
4. Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. Nummer 1 bleibt unberührt;
5. Lieferungen der in § 3g Absatz 1 Satz 1 genannten Gegenstände eines im Ausland ansässigen Unternehmers unter den Bedingungen des § 3g;
6. Übertragung von Berechtigungen nach § 3 Absatz 4 des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes vom 8. Juli 2004 (BGBl. I S. 1578), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 16. Juli 2009 (BGBl. I S. 1954) geändert worden ist, Emissionsreduktionseinheiten im Sinne von § 3 Absatz 5 des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes und zertifizierten Emissionsreduktionen im Sinne von § 3 Absatz 6 des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes;
7. Lieferungen der in der Anlage 3 bezeichneten Gegenstände;
8. Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen. Nummer 1 bleibt unberührt;
9. Lieferungen von Gold mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendstel, in Rohform oder als Halbzeug (aus Position 7108 des Zolltarifs) und von Goldplattierungen mit einem Goldfeingehalt von mindestens 325 Tausendstel (aus Position 7109).

(3) Abweichend von den Absatz 1 und 2 Nummer 1 entsteht die Steuer für sonstige Leistungen, die dauerhaft über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht werden, spätestens mit Ablauf eines jeden Kalenderjahres, in dem sie tatsächlich erbracht werden.

(4) Bei der Anwendung der Absätze 1 bis 3 gilt § 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Satz 2 und 3 entsprechend. Wird in den in den Absätzen 1 bis 3

sowie in den in Satz 1 genannten Fällen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist.

(5) In den in Absatz 1 und 2 Nummer 1 bis 3 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist; in den in Absatz 2 Nummer 5 bis 7 und 9 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist. In den in Absatz 2 Nummer 4 Satz 1 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der Leistungen im Sinne des Absatzes 2 Nummer 4 Satz 1 erbringt; in den in Absatz 2 Nummer 8 Satz 1 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der Leistungen im Sinne des Absatzes 2 Nummer 8 Satz 1 erbringt. Die Sätze 1 und 2 gelten auch, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird. Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht, wenn bei dem Unternehmer, der die Umsätze ausführt, die Steuer nach § 19 Absatz 1 nicht erhoben wird.

(6) Die Absätze 1 bis 5 finden keine Anwendung, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers besteht

1. in einer Personenbeförderung, die der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Absatz 5) unterlegen hat,
2. in einer Personenbeförderung, die mit einem Taxi durchgeführt worden ist,
3. in einer grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luftverkehr,
4. in der Einräumung der Eintrittsberechtigung für Messen, Ausstellungen und Kongresse im Inland,
5. in einer sonstigen Leistung einer Durchführungsgesellschaft an im Ausland ansässige Unternehmer, soweit diese Leistung im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen im Inland steht, oder
6. in der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistung), wenn diese Abgabe an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn erfolgt.

(7) Ein im Ausland ansässiger Unternehmer im Sinne des Absatzes 2 Nummer 1 und 5 ist ein Unternehmer, der weder im Inland noch auf der Insel Helgoland oder in einem der in § 1 Absatz 3 bezeichneten Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte hat; ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der in den Gebieten der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten, einen Wohnsitz, einen Sitz, eine Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte hat. Hat der Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte und führt er einen Umsatz nach Absatz 1 oder Absatz 2 Nummer 1 oder Nummer 5 aus, gilt er hinsichtlich dieses Umsatzes als

im Ausland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig, wenn der Umsatz nicht von der Betriebsstätte ausgeführt wird. Maßgebend ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird. Ist es zweifelhaft, ob der Unternehmer diese Voraussetzungen erfüllt, schuldet der Leistungsempfänger die Steuer nur dann nicht, wenn ihm der Unternehmer durch eine Bescheinigung des nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständigen Finanzamts nachweist, dass er kein Unternehmer im Sinne des Satzes 1 ist.

(8) Bei der Berechnung der Steuer sind die §§ 19 und 24 nicht anzuwenden.

(9) Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, unter welchen Voraussetzungen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens in den Fällen, in denen ein anderer als der Leistungsempfänger ein Entgelt gewährt (§ 10 Absatz 1 Satz 3), der andere an Stelle des Leistungsempfängers Steuerschuldner nach Absatz 5 ist.

[Anschluss S. 3]

**§ 13b nF**  
(Stadie)

Leistungsempfänger als Steuerschuldner

*Materialien*

Entwurf der Bundesregierung zum Steueränderungsgesetz 2001, Begründung (Begr.) zu Artikel 14, BR-Drucks. 399/01 = BT-Drucks. 14/6877;  
 Entwurf der Bundesregierung zum Haushaltsbegleitgesetz 2004, Begr. zu Artikel 10 Nummer 1, BR-Drucks. 652/03 = BT-Drucks. 15/1502;  
 Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf des Steueränderungsgesetzes 2003 und Gegenäußerung der Bundesregierung, BT-Drucks. 15/1798, Nummer 22;  
 Entwurf der Bundesregierung zum Jahressteuergesetz 2007, Begr. zu Artikel 7 Nummer 6 Buchstabe b, BR-Drucks. 622/06;  
 Entwurf der Bundesregierung zum Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben (usw.), Begr. zu Artikel 5 Nummer 3, BR-Drucks. 4/10 = BT-Drucks. 17/506; Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 17/939, 13 sowie Einzelbegr. zu Artikel 5 Nummer 3.

*EG-Recht*

Art. 64 Abs. 2, Art. 66 Satz 2, Art. 192a, 194–196, 199 und 199a MwStSystRL (abgedruckt in Band VI „EG-Richtlinien“).

*Anweisungen der Finanzverwaltung*

Abschn. 182a UStR 2008 – zu § 13b UStG aF.

Verfasser der nachstehenden Erläuterungen:  
 Prof. Dr. Holger *Stadie*, Leipzig

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeines</b>		<b>gem. § 3a Abs. 2 UStG (Absatz 1)</b>	
<b>I. Funktion der Vorschrift . . . . .</b>	1	1. Allgemeines, Grundsätzliches . . . . .	76
<b>II. Entstehung und Entwicklung der Vorschrift . . . . .</b>	26	2. Unternehmer als Leistungsempfänger . . . . .	82
<b>III. Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen</b>		3. Juristische Personen mit USt-IDNr.	
1. Vorbemerkungen . . . . .	33	a) Regelungszweck . . . . .	92
2. Fiktion der Nichtansässigkeit . . . . .	35	b) Juristische Personen iS des § 3a Abs. 2 UStG . . . . .	96
3. Unbeachtlichkeit des Wohnsitzes . . . . .	41	c) Innehaben einer USt-IDNr. . . . .	103
4. Zwingende Vorgaben . . . . .	43	d) Ausnahmen? . . . . .	106
5. Ermächtigungen . . . . .	52	4. Missbräuchliche Verwendung einer USt-IDNr. . . . .	108
<b>B. Umsätze eines im Ausland ansässigen Unternehmers</b>		<b>III. Übrige sonstige Leistungen und Werklieferungen (Absatz 2 Nummer 1)</b>	
<b>I. Vorbemerkungen . . . . .</b>	70	1. Allgemeines . . . . .	113
<b>II. Sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers</b>		2. Werklieferungen . . . . .	116

	Anm.		Anm.
3. Unter § 3a Abs. 2 UStG fallende sonstige Leistungen eines außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässigen Unternehmers . . . . .	125		
4. Nicht von § 3a Abs. 2 UStG erfasste sonstige Leistungen . .	133		
<b>IV. Lieferungen von Erdgas und Elektrizität (Absatz 2 Nummer 5) . . . . .</b>	<b>135</b>		
<b>V. Ausnahmen (Absatz 6) . . . . .</b>	<b>143</b>		
1. Bestimmte Personenbeförderungen (Nummern 1–3) . . . . .	144		
2. Leistungen bei Messen, Ausstellungen und Kongressen			
a) Einräumung von Eintrittsberechtigungen (Nummer 4)	150		
b) Sog. Durchführungsgesellschaften für im Ausland ansässige Unternehmer (Nummer 5) . . . . .	155		
<b>VI. Im Ausland/übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer (Absatz 7)</b>			
1. Allgemeines . . . . .	170		
2. Ansässigkeitskriterien (Satz 1)			
a) Vorbemerkungen . . . . .	181		
b) Unbeachtlichkeit des Wohnsitzes . . . . .	183		
c) Sitz, Geschäftsleitung . . . . .	187		
d) Betriebsstätte			
aa) Vorbemerkungen . . . . .	198		
bb) Begriff . . . . .	200		
cc) Einzelfragen . . . . .	207		
e) Unbeachtlichkeit einer Betriebsstätte (Satz 2) . . . . .	220		
3. Zeitpunkt (Satz 3) . . . . .	230		
4. Zweifelhaftigkeit (Satz 4) . . . . .	233		
5. Zweifel bezüglich der Person des Leistenden . . . . .	246		
<b>C. Übrige Tatbestände</b>			
<b>I. Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens (Absatz 2 Nummer 2)</b>			
1. Allgemeines . . . . .	250		
2. Außerhalb des Insolvenzverfahrens . . . . .	260		
		<b>II. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (Absatz 2 Nummer 3)</b>	
		1. Allgemeines . . . . .	270
		2. Beschränkung auf Lieferungen . .	274
		3. Unter das Grunderwerbsteuergesetz „fallende“ Umsätze	
		a) Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes	
		aa) Allgemeines . . . . .	275
		bb) Nicht: Sog. Geschäftsveräußerung . . . . .	277
		b) Grundstückbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes . . . . .	280
		c) Rechtsvorgänge im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes	
		aa) Allgemeines . . . . .	285
		bb) Lieferung von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren . . . . .	287
		cc) Mietkauf- uä. Gestaltungen . . . . .	292
		dd) Bestellung eines Erbbaurechts? . . . . .	295
		ee) Tauschvorgänge? . . . . .	300
		ff) Bebauung durch Grundstückslieferer	
		(1) Allgemeines . . . . .	305
		(2) Organschaft auf Seite des Lieferers . . . . .	309
		gg) Nicht: Unmittelbare Weiterlieferung eines Gebäudes durch Mieter oder Pächter . . . . .	315
		4. Verzicht auf die Steuerbefreiung . . . . .	318
		a) Zweck und Wirkungsweise . .	319
		b) Umfang des Verzichts	
		aa) Beschränkung auf Teil des Grundstücks . . . . .	324
		bb) Beschränkung auf Gebäudelieferung? . . . . .	328
		cc) Beschränkung auf Vorsteuerberichtigungsvolumen? . . . . .	333
		c) Form und Zeitpunkt	
		aa) Bei Zwangsversteigerung . . . . .	338
		bb) Freihändige Grundstücksumsätze . . . . .	344

	Anm.		Anm.
d) Nachträglicher Verzicht		2. Sonstige Leistungen iS des	
aa) Zwangsversteigerung . . .	350	§ 3a Abs. 2 UStG eines im	
bb) Freihändige Grund-		übrigen Gemeinschaftsgebiet	
stücksumsätze . . . . .	353	ansässigen Unternehmers	
cc) Entstehung der Steuer . . .	355	(Absatz 1) . . . . .	546
<b>III. Bauleistungen (Absatz 2</b>		3. Übrige Leistungen	
<b>Nummer 4 iVm. Absatz 5</b>		(Absatz 2) . . . . .	556
<b>Satz 2)</b>		4. Dauerleistungen (Absatz 3) . . .	567
1. Allgemeines . . . . .	360	5. Teilleistungen (Absatz 4	
2. Begriff der Bauleistungen . . . .	366	Satz 1) . . . . .	575
3. Leistungsempfänger erbringt		6. An- und Vorauszahlungen	
seinerseits Bauleistungen		(Absatz 4 Satz 2) . . . . .	580
(Absatz 5 Satz 2) . . . . .	376	<b>V. Bemessungsgrundlage</b>	
<b>IV. Übertragung von Emis-</b>		1. Allgemeines . . . . .	590
<b>sionszertifikaten (Absatz 2</b>		2. Aufwendungen des Leistungs-	
<b>Nummer 6) . . . . .</b>	400	empfängers (§ 10 Abs. 1 Satz 2	
<b>D. Steuerschuldnerschaft</b>		UStG)	
<b>des Leistungsempfängers</b>		a) Allgemeines . . . . .	598
<b>I. Grundsätzliches . . . . .</b>	450	b) Zahlungen an Dritte . . . . .	605
<b>II. Leistungsempfänger</b>		c) Zahlungskürzungen	
1. Allgemeines . . . . .	460	aa) Aufrechnung . . . . .	610
2. Mehrere Personen . . . . .	467	bb) Skonto . . . . .	613
3. Dritte (Absatz 9) . . . . .	470	3. Zahlungen von Seiten Dritter . .	614
<b>III. Personenkreis (Absatz 5)</b>		4. Tausch, tauschähnlicher	
1. Unternehmer		Umsatz . . . . .	618
a) Grundsätzliches . . . . .	474	5. Sog. Mindest-Bemessungs-	
b) Beschränkung auf normale		grundlage (§ 10 Abs. 5 UStG) . .	624
Unternehmer . . . . .	478	6. Einzelne Umsatzarten	
c) Leistung für den nichtunter-		a) Lieferung sicherungsüber-	
nehmerischen Bereich		eigneter Gegenstände . . . . .	628
(Absatz 5 Satz 3) . . . . .	484	b) Umsätze, die unter das	
d) Gesellschafter einer unter-		Grunderwerbsteuergesetz	
nehmerisch tätigen Gesell-		fallen . . . . .	631
schaft . . . . .	500	c) Keine Einbeziehung von	
2. Juristische Personen		Verbrauchssteuern bei	
a) Allgemeines . . . . .	504	Energiefieferungen . . . . .	635
b) Juristische Personen des		7. Änderung der Bemessungs-	
Privatrechts . . . . .	514	grundlage u.Ä.	
c) Juristische Personen des		a) Allgemeines . . . . .	637
öffentlichen Rechts . . . . .	519	b) Steuerberechnung nach	
d) Bei nicht unter § 3a Abs. 2		Entrichtung der gesamten	
Satz 3 UStG fallenden		Gegenleistung . . . . .	641
Leistungen . . . . .	523	c) Preisnachlass durch Ver-	
aa) Erfordernis einer		mittler . . . . .	647
USt-IDNr.? . . . . .	524	<b>VI. Nichtanwendung der</b>	
bb) Nationaler oder gemein-		<b>Regeln für Kleinunterneh-</b>	
schaftsrechtlicher Begriff? . . . .	531	<b>mer und Land- und Forst-</b>	
<b>IV. Entstehung der Steuer</b>		<b>wirte (Absatz 5 Satz 4,</b>	
<b>(Absätze 1 bis 4)</b>		<b>Absatz 8) . . . . .</b>	650
1. Allgemeines . . . . .	535	<b>E. Verfahrensfragen . . . . .</b>	660

§ 13b nF  
(Stadie)

Leistungsempfänger als Steuerschuldner

	Anm.		Anm.
<b>F. Zivilrechtliche Fragen</b>		3. Verpflichtung zur Tragung der	
<b>I. Kürzung der Gegenleistung</b>		Umsatzsteuer . . . . .	678
1. Grundsätzliches . . . . .	670	<b>II. Ausgleichsanspruch bei</b>	
2. Zweifelhafte Sach- oder		<b>nachträglicher Inanspruch-</b>	
Rechtslage . . . . .	674	<b>nahme als Steuerschuldner</b> .	690

## Aktuelle Gesetzesänderungen

### Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
1. Überblick . . . . .	A 1	b) Leistungsempfänger erbringt seinerseits Gebäudereinigungen (Absatz 5 Satz 2 Halbsatz 2) . . .	A 19
2. Wärme- und Kältelieferungen (Absatz 2 Nummer 5 nF) . . . . .	A 2	c) Im Ausland ansässige Gebäudereiniger (Absatz 2 Nummer 8 Satz 2) . . . . .	A 24
3. Lieferung von Industrieschrott, Altmetall und sonstigen Abfallstoffen (Absatz 2 Nummer 7 – neu – iVm. Anlage 3 – neu –) . . . . .	A 7	5. Goldlieferungen (Absatz 2 Nummer 9 – neu – iVm. Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2) . . .	A 28
4. Gebäudereinigungen durch Subunternehmer (Absatz 2 Nummer 8 – neu – iVm. Absatz 5 Satz 2 Halbsatz 2 nF)		6. Ausklammerung der Restaurationsleistungen an Bord von Beförderungsmitteln (Absatz 6 Nummer 6 – neu –) . . . . .	A 31
a) Allgemeines, Begriff . . . . .	A 14	7. Übergangsfragen . . . . .	A 32

### 1. Überblick

Die gerade erst zum 1.7.2010 erweiterte und neu gefasste Vorschrift ist mit Wirkung vom **1.1.2011<sup>1</sup>** (Anm. A 32) neben redaktionellen Anpassungen in ihrem **Anwendungsbereich ausgedehnt** worden<sup>2</sup> auf die

- Lieferungen von **Wärme und Kälte** über Wärme- bzw. Kältenetze an Unternehmer (Erweiterung von **Absatz 2 Nummer 5**),
- Lieferungen von **Industrieschrott, Altmetall und sonstigen Abfallstoffen** an Unternehmer (**Absatz 2 Nummer 7** iVm. Anlage 3 und iVm. Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2),
- **Gebäudereinigungen durch Subunternehmer** (**Absatz 2 Nummer 8** iVm. Absatz 5 Satz 2 Halbsatz 2) und
- Lieferungen von **Gold** mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendstel an Unternehmer (**Absatz 2 Nummer 9** iVm. Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2).

Ferner wurden die **Restaurationsleistungen an Bord von Beförderungsmitteln** aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift **herausgenommen** (**Absatz 6 Nummer 6**).

### 2. Wärme- und Kältelieferungen (Absatz 2 Nummer 5 nF)

Mit der **Ausweitung der Ortsregelung des § 3g UStG** auf Wärme- und Kältelieferungen geht eine Ausweitung der Steuerschuldnerschaft einher. Absatz 2

<sup>1</sup> Lediglich die Einfügung des Absatzes 6 Nr. 6 erfolgte mit Wirkung vom 14.12.2010; Art. 4 Nr. 8 Buchst. c iVm. Art. 32 Abs. 1 JStG 2010 v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

<sup>2</sup> Art. 4 Nr. 8 iVm. Art. 32 Abs. 5 JStG 2010 v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

§ 13b nF Anm. A 2–A 6 Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Stadie)

Nummer 5 spricht nunmehr von Lieferungen der in § 3g Abs. 1 Satz 1 UStG genannten Gegenstände, so dass auch bei diesen der Erwerber Steuerschuldner wird, wenn er ein Unternehmer ist (Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2) und der Lieferer nicht im Inland ansässig ist. Die Änderung bezweckt die Umsetzung des Art. 195 iVm. den geänderten Art. 38 und 39 MwStSystRL.

- A 3 Die damit einhergehende **Änderung des Entstehungszeitpunkts** (einleitender Satzteil des Absatzes 2) wird auf Art. 66 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL gestützt.<sup>1</sup> Das ist schon bezüglich des Art. 66 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL unzutreffend, denn danach kann die Steuer abweichend von Art. 63 MwStSystRL, wonach die Steuer schon mit Erbringung der Leistung entstände, „spätestens“ mit Ausstellung der Rechnung entstehen. Folglich darf nach der Richtlinie, sofern keine Vorauszahlungen (Anzahlungen) vorliegen, die Steuer **frühestens mit Ausführung der Lieferung** entstehen (Anm. 559).
- A 4 Unabhängig davon führt die Geltung der Grundregel des Art. 63 MwStSystRL, wenn **mit ihr die Fälligkeit verbunden** wird, auch für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zu einer **Sollbesteuerung** bei diesem. Das verstößt gegen das Ziel der Umsatzsteuer, den Aufwand des Leistungsempfängers zu besteuern (Anm. 558; zur Sollbesteuerung beim leistenden Unternehmer s. Einf. Anm. 201 ff., Einf. Anm. 410 ff.). Da nach dem Wortlaut des § 18 Abs. 1 Sätze 3 und 4 UStG die Steuer 10 Tage nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig sein soll, würde bei Befolgung dieser Bestimmungen nicht der *Aufwand* des Leistungsempfängers für die Leistung, sondern der *Empfang* der Leistung besteuert werden (vgl. Anm. 549).
- A 5 Diese Sollbesteuerung führt zudem zu einer eklatanten **Ungleichbehandlung** gegenüber nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfängern, welche die Lieferung von einem im Inland ansässigen Unternehmer beziehen und folglich mit der von diesem geschuldeten Steuer erst dann belastet werden, wenn sie die Gegenleistung entrichten (Anm. 561). Derartige Erwerber werden mithin die Gegenstände nur von im Inland ansässigen Lieferanten beziehen, so dass die Entstehungsregelung eine **Diskriminierung von in anderen Mitgliedsstaaten ansässigen Lieferanten** bewirken wird (vgl. Anm. 551 u. Anm. 562 f.).
- A 6 Allerdings **läuft** die verfehltete **Entstehungsregel** letztlich dadurch **leer**, dass auch im Rahmen des § 13b UStG die Regeln des § 17 UStG anzuwenden sind (§ 17 Abs. 1 Satz 5 UStG). Solange die Gegenleistung nicht entrichtet wird, liegt Uneinbringlichkeit vor (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG), so dass die Steuer gar nicht erst entsteht (Anm. 654 iVm. Anm. 552 f.).

---

1 RegE JStG 2010, BT-Drucks. 17/2249 – Begr. zu Artikel 4 Nummer 8 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa.

**3. Lieferung von Industrieschrott, Altmetall und sonstigen  
Abfallstoffen (Absatz 2 Nummer 7 – neu – iVm. Anlage 3 – neu –)**

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wird durch Einfügung der Nummer 7 in Absatz 2 auf die **Lieferung der in der gleichzeitig angefügten Anlage 3 UStG bezeichneten Gegenstände** an Unternehmer (Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2 nF) ausgedehnt. Bei den in dieser Anlage 3 UStG aufgezählten Gegenständen handelt es sich weitestgehend um **Industrieschrott, Altmetalle und andere Abfallstoffe**. Die Regelung beruht auf der Ermächtigung des Art. 199 Abs. 1 Buchst. d iVm. Abs. 2 MwStSystRL. A 7

Die Regelung dient auch hier (vgl. Anm. 9) der **Sicherstellung der Besteuerung** (Vermeidung von Steuerausfällen), weil (auch) in dieser Branche der Lieferer zwar die Steuer in Rechnung stellt und der Erwerber den Vorsteuerabzug geltend macht, der Lieferer jedoch vielfach sich der Besteuerung entzieht oder zahlungsunfähig wird.<sup>1</sup> Mit der Steuerschuldnerschaft des Erwerbers wird der Steuerausfall vermieden, weil Steuerschuld und Vorsteueranspruch zeitgleich verrechnet werden (Anm. 20). A 8

Hat der Unternehmer **Zweifel**, ob die gelieferten Gegenstände unter die Anlage 3 UStG, welche auf den Zolltarif Bezug nimmt, fallen<sup>2</sup>, sollte der Unternehmer zur Absicherung eine **Zolltarifauskunft** einholen.<sup>3</sup> Diese Auskunft ist entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung<sup>4</sup> verbindlich, da der Unternehmer als zwangsverpflichteter Gehilfe des Staates (Einf. Anm. 197 f.) ausschließlich für dessen Rechnung tätig wird.<sup>5</sup> A 9

Gehen beide Unternehmer irrtümlich davon aus, dass die Gegenstände unter die Anlage 3 UStG fallen, und wird die Lieferung vom Leistungsempfänger versteuert, so genießt der Lieferer **Vertrauensschutz**.<sup>6</sup> Der Erwerber kann sich nicht im Nachhinein darauf berufen, dass objektiv die Voraussetzungen seiner Steuerschuldnerschaft nicht vorgelegen haben (venire contra factum proprium). A 10

Werden die von der Vorschrift erfassten Gegenstände **vermischt** mit anderen Abfällen, die nicht in der Anlage 3 UStG genannt sind, geliefert, so ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die Steuerschuldnerschaft des Erwerbers gegeben, wenn die in der Anlage 3 UStG genannten Gegenstände der Mischung den wesentlichen Charakter verleihen.<sup>7</sup> ME ist darauf abzustellen, ob sie den Preis für die Mischung erhöht haben. A 11

1 Vgl. RegE JStG 2010, BT-Drucks. 17/2249 – Begr. zu Artikel 4 Nummer 8 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb.

2 Dazu näher Abschn. 13b.1 Abs. 22a Satz 1 Nr. 1–16, Abs. 22c Sätze 3 und 5 UStAE.

3 Dazu näher Abschn. 13b.1 Abs. 22a Sätze 2 ff. UStAE.

4 Abschn. 13b.1 Abs. 22a Satz 2 UStAE.

5 Mehr bei *Stadie*, UStG, Köln 2009, § 12 UStG Rz. 18.

6 In diesem Sinne auch Abschn. 13b.1 Abs. 23 UStAE.

7 Vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 22c Satz 2 UStAE.

§ 13b nF Anm. A 12–A 15 Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Stadie)

- A 12 Die Finanzverwaltung nimmt bei der Abgabe werthaltiger Abfälle an einen **Abfallentsorger** einen sog. **tauschähnlichen Umsatz** an, soweit der überlassene Abfall die Höhe der Barvergütung für die Entsorgungsleistung oder die übernommene Entsorgungsleistung die Barvergütung für die Lieferung des Abfalls beeinflusst habe.<sup>1</sup> Soweit der überlassene Abfall unter die Anlage 3 UStG fällt, müsste daraus nach hM folgen, dass der Entsorgungsunternehmer für diese Lieferung insoweit Steuerschuldner wäre.<sup>2</sup> Entsprechendes soll bei der **Inzahlungnahme** von **Materialabfall** durch Metallverarbeitungsunternehmen gelten.<sup>3</sup> Es kann dahinstehen, ob die Konstruktion eines Tausches in diesen Fällen ein „Triumph fiskalischer Phantasie“<sup>4</sup> ist, denn es darf jedenfalls kein steuerpflichtiger Vorgang angenommen werden (Anm. 618 ff.; Einf. Anm. 226 ff.). Letztlich ist die Frage aber nicht von praktischer Relevanz, weil die Lieferung von Abfallstoffen iS der Anlage 3 UStG wohl stets nur an Abnehmer erfolgt, die zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind und folglich die Steuer sogleich in derselben Höhe gegenrechnen könnten.
- A 13 Bezüglich der mit der Steuerschuldnerschaft einhergehenden Änderung der **Steuerentstehung** gelten die Anm. A 3, A 4 und Anm. A 6 entsprechend.

**4. Gebäudereinigungen durch Subunternehmer (Absatz 2 Nummer 8 – neu – iVm. Absatz 5 Satz 2 Halbsatz 2 nF)**

**a) Allgemeines, Begriff**

- A 14 Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wird ferner durch Einfügung der Nummer 8 (Satz 1) in Absatz 2 und durch Anfügung eines zweiten Halbsatzes in Absatz 5 Satz 2 auf die Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen ausgedehnt<sup>5</sup>, sofern der Leistungsempfänger seinerseits derartige Dienstleistungen erbringt (Anm. A 19 ff.). Die Steuerschuldnerschaft ist mithin im Wesentlichen beschränkt auf solche Fälle, in denen **Subunternehmer für Gebäudereiniger** tätig werden. Die Regelung beruht auf der Ermächtigung des Art. 199 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL („Reinigungs-[...]leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken“) iVm. Art. 199 Abs. 2 MwStSystRL.
- A 15 Die Regelung dient auch hier (vgl. Anm. 9) der **Sicherstellung der Besteuerung** (Vermeidung von Steuerausfällen), weil (auch) in dieser Branche der Dienstleistungserbringer zwar die Steuer in Rechnung stellt und der Auftraggeber den Vorsteuerabzug geltend macht, der Dienstleistungserbringer jedoch vielfach sich der

1 Vgl. BMF, Schr. v. 1.12.2008 – IV B 8 - S 7203/07/10002, BStBl. I 2008, 992 = UR 2009, 31; Abschn. 10.5 Abs. 2 UStAE.

2 Vgl. *Salder*, DStR 2010, 2277.

3 Abschn. 13b.1 Abs. 22b Satz 4 (Beispiel 2) UStAE.

4 *Tiedtke*, UR 2009, 447.

5 Die Bundesregierung wollte schon 2003 mit Wirkung ab 2004 eine entsprechende Regelung einführen; vgl. Art. 10 Nr. 1 HBeglG-E 2004, BR-Drucks. 652/03. Die Umsetzung scheiterte damals im Vermittlungsausschuss.

Besteuerung entzieht oder zahlungsunfähig wird<sup>1</sup> (diese Gefahr besteht indes nicht nur, wenn Gebäudereiniger als Subunternehmer fungieren). Mit der Steuerschuldnerschaft des Auftraggebers wird der Steuerausfall vermieden, weil Steuerschuld und Vorsteueranspruch zeitgleich verrechnet werden (Anm. 20).

Die **Gebäudereinigung**<sup>2</sup> umfasst nicht nur die Reinigung von Räumen, sondern auch die Hausfassaden- und die Fensterreinigung.<sup>3</sup> **Zubehör** und anderes **Inventar** zählen dazu, wenn dieses **zusammen mit dem Gebäude** oder den **Räumen** gereinigt wird.<sup>4</sup> Die Reinigung von **Fußwegen, Terrassen** u.Ä. kann eingeschlossen sein. Auf das Eigentum am Gebäude kommt es nicht an. A 16

Liegt der Gehalt des Reinigungsvorgangs **nicht** nur in der Säuberung, sondern schwergewichtig in der **Veränderung der Oberfläche** (Abschleifen, Abstrahlen o.Ä.) der Gebäudefassade o.Ä., so liegt eine Bauleistung vor, die unter Absatz 1, Absatz 2 Nummer 1 oder Nummer 4 fallen kann. Die Reinigung neu errichteter Gebäude (**Baugrobreinigung**) ist keine Gebäudereinigung<sup>5</sup>, sondern ebenfalls eine Bauleistung im weiteren Sinne.<sup>6</sup> A 17

Bezüglich der mit der Steuerschuldnerschaft einhergehenden Änderung der **Steuertentstehung** gelten Anm. A 3, A 4 und Anm. A 6 entsprechend. A 18

#### **b) Leistungsempfänger erbringt seinerseits Gebäudereinigungen (Absatz 5 Satz 2 Halbsatz 2)**

Abweichend von der Grundregel des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG, wonach der Leistungsempfänger Unternehmer oder juristische Person sein muss, schränkt Absatz 5 Satz 2 Halbsatz 2 (wie bereits Halbsatz 1 bei den Leistungen iS des Absatzes 2 Nummer 4 Satz 1) den Kreis der in Betracht kommenden Leistungsempfänger auf Unternehmer ein, die Leistungen im Sinne des Absatzes 2 Nummer 8 Satz 1 erbringen. Der Leistungsempfänger muss mithin **als Unternehmer ebenfalls** (im Inland oder im Ausland) **Gebäudereinigungsleistungen** ausführen.<sup>7</sup> A 19

Ein Unternehmer erbringt auch dann Gebäudereinigungen, wenn er diese **durch Dritte** ausführen lässt. Folglich erbringt auch ein Unternehmer, welcher keine eigenen Reinigungskräfte hat, sondern **ausschließlich** sog. **Subunternehmer** einsetzt, die die Gebäudereinigungsleistungen unmittelbar (real) ausführen, gegenüber seinem Auftraggeber jeweils derartige Leistungen (vgl. auch Anm. 373). A 20

1 Vgl. RegE JStG 2010, BT-Drucks. 17/2249 – Begr. zu Artikel 4 Nummer 8 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb.

2 Dazu näher Abschn. 13b.1 Abs. 22e und 22f UStAE

3 Vgl. RegE JStG 2010, BT-Drucks. 17/2249 – Begr. zu Artikel 4 Nummer 8 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb; Abschn. 13b.1 Abs. 22e Nr. 3 UStAE.

4 Vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 22f Nr. 4 UStAE.

5 Vgl. *Statistisches Bundesamt*, Klassifikation der Wirtschaftszweige 2008, Bem. zu 81.21.0 u. 81.22.9.

6 **AA** Abschn. 13b.1 Abs. 22e Nr. 5 UStAE für die **Bauendreinigung**.

7 Dazu Abschn. 13b.1 Abs. 22g UStAE.

§ 13b nF Anm. A 21–A 24 Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Stadie)

- A 21 **Wohnungseigentümergeinschaften** erbringen, wenn sie Gebäudereinigungen für das Gemeinschaftseigentum in Auftrag geben, keine Gebäudereinigungen<sup>1</sup>, da sie nicht unternehmerisch tätig sind und lediglich aus Vereinfachungszwecken nach § 4 Nr. 13 UStG im Interesse vorsteuerabzugsberechtigter Teileigentümer als Unternehmer fingiert werden. Der Zweck des § 13b Abs. 2 Nr. 8 iVm. Abs. 5 Satz 2 UStG verlangt keine Ausdehnung auf Wohnungseigentümergeinschaften (vgl. § 4 Nr. 13 Anm. 81 iVm. § 4 Nr. 13 Anm. 176).
- A 22 Erfüllt der Leistungsempfänger die Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 UStG, so müssen die bezogenen Reinigungsleistungen **nicht zugleich eigene Reinigungsleistungen gegenüber Dritten darstellen**, auch wenn der Gesetzgeber diese Konstellation der Subunternehmereinschaltung primär im Auge hat. Der Leistungsempfänger wird **auch** dann Steuerschuldner, wenn er die Reinigungsleistungen für einen anderen Unternehmensbereich oder für seinen **nicht-unternehmerischen Bereich** bezieht (§ 13b Abs. 5 Satz 3 UStG; Anm. 493 f.).
- A 23 Im Falle der umsatzsteuerrechtlichen **Organschaft** würde aus dem Wortlaut des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG („Unternehmer ist, der“) folgen, dass auf die Verhältnisse des Organkreises abzustellen wäre, denn umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nur der Organträger<sup>2</sup>, dessen Unternehmen von allen Tätigkeitsbereichen des Organkreises gebildet wird (§ 2 Anm. 650). Folglich müssten die Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 UStG auch dann erfüllt sein, wenn zwar nicht der Bezieher der Reinigungsleistungen, aber ein anderer Beteiligter des Organkreises Reinigungsleistungen erbringt.<sup>3</sup> Diese Sichtweise würde allerdings verkennen, dass die Organschaftswirkungen nur im Innenverhältnis zwischen den Beteiligten des Organkreises eintreten, so dass die sog. Organschaft richtigerweise keinerlei Außenwirkungen hat (§ 2 Anm. 651). Somit ist allein maßgebend, ob der jeweilige Unternehmensteil (Organträger oder Organgesellschaft), der die Reinigungsleistungen empfängt, seinerseits Reinigungsleistungen erbringt.<sup>4</sup>

**c) Im Ausland ansässige Gebäudereiniger (Absatz 2 Nummer 8 Satz 2)**

- A 24 **Absatz 2 Nummer 1 bleibt unberührt** (Absatz 2 Nummer 8 Satz 2). Damit wird klargestellt, dass zum einen die **Einschränkung** des Absatzes 5 Satz 2 Halbsatz 2, wonach die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur dann eingreift, wenn dieser ebenfalls als Gebäudereiniger tätig ist (Anm. A 19 ff.), **nicht gilt**, wenn der **Dienstleistungserbringer im Ausland ansässig** ist.

1 Vgl. zu Bauleistungen Abschn. 13b.1 Abs. 18 UStAE.

2 Bzw. die Gesellschaft iS des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG, wenn der Organträger im Ausland ansässig ist (Anm. 462).

3 Zu diesem Ergebnis müsste in der Tat der XI. Senat des BFH kommen, wenn er seine verfehlte Auffassung vom 29.10.2008 (Anm. 309) verallgemeinert; BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256.

4 Im Ergebnis ebenso Abschn. 13b.1 Abs. 16 UStAE zu Bauleistungen iS des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG.

Zum anderen werden in einem solchen Fall **auch juristische Personen**, die nicht Unternehmer sind, zum Steuerschuldner (Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 1). Das gilt auch für **juristische Personen des öffentlichen Rechts**. Die gegenteilige Ansicht der Finanzverwaltung zu Bauleistungen<sup>1</sup> ist mit dem Gesetzeswortlaut nicht zu vereinbaren und gilt auch hier nicht. Folglich kann ein im Ausland ansässiger Unternehmer, der gegenüber einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für deren sog. Hoheitsbereich Reinigungsleistungen erbringt, auf die Steuerschuldnerschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts verweisen. A 25

Hat der Gebäudereiniger **im Inland** eine „**Betriebsstätte**“ (feste Niederlassung), welcher die Gebäudereinigungsleistungen zuzurechnen sind, so gilt er nicht als im Ausland ansässig (Absatz 7 Satz 2), so dass es bei der Einschränkung nach Absatz 5 Satz 2 Halbsatz 2 bleibt. Eine solche Betriebsstätte muss indes die Voraussetzungen einer festen Niederlassung erfüllen (dazu Anm. 200 ff.). A 26

Der Leistungsempfänger muss (und kann auch) nicht nachprüfen, ob der Gebäudereiniger im Ausland ansässig ist. Hat indes dieser auf seiner Rechnung eine ausländische Anschrift genannt oder enthält die Rechnung zwar eine deutsche Anschrift, aber keine deutsche Steuernummer, so muss der **Leistungsempfänger Zweifel** haben, ob der Gebäudereiniger im Inland mittels einer festen Niederlassung ansässig ist, und sich von diesem eine Bescheinigung des zuständigen Finanzamts über seine Inlandsansässigkeit vorlegen lassen (Anm. 233 ff.). A 27

#### 5. Goldlieferungen (Absatz 2 Nummer 9 – neu – iVm. Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2)

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wird durch Einfügung der Nummer 9 in Absatz 2 auf die Lieferung von Gold<sup>2</sup> mit einem **Feingehalt von mindestens 325 Tausendstel** an Unternehmer (Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2 nF) ausgedehnt. Die Regelung beruht auf der Ermächtigung des Art. 198 Abs. 2 MwStSystRL. A 28

Die Steuerschuldnerschaft des Erwerbers dient auch hier (vgl. Anm. 9) der **Sicherstellung** der **Besteuerung** (Vermeidung von Steuerausfällen), weil (auch) in dieser Branche der Lieferer zwar die Steuer in Rechnung stellt und der Erwerber den Vorsteuerabzug geltend macht, der Lieferer jedoch vielfach sich der Besteuerung entzieht oder zahlungsunfähig wird.<sup>3</sup> Mit der Steuerschuldnerschaft des Erwerbers wird der Steuerausfall vermieden, weil Steuerschuld und Vorsteueranspruch zeitgleich verrechnet werden (Anm. 20). A 29

Bezüglich der mit der Steuerschuldnerschaft einhergehenden Änderung der Steuerentstehung gelten die Anm. A 3, A 4 und Anm. A 6 entsprechend. A 30

1 Abschn. 13b.1 Abs. 21 Satz 2 UStAE.

2 Dazu näher Abschn. 13b.1 Abs. 22h UStAE.

3 Vgl. Bericht des FinAussch. zum JStG 2010, BT-Drucks. 17/3549 – zu Artikel 4 Nummer 8.

### 6. Ausklammerung der Restaurationsleistungen an Bord von Beförderungsmitteln (Absatz 6 Nummer 6 – neu –)

- A 31 Bei der Abgabe von Speisen und Getränken (Restaurationsleistungen) an Bord bestimmter Beförderungsmittel ist der Ort dieser Dienstleistungen nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG dort, wo sie erbracht werden, während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets indes am Abgangsort im Gemeinschaftsgebiet (§ 3e UStG). Ist der Dienstleistungserbringer im Ausland ansässig, so wurde nach der bisherigen Rechtslage der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist (§ 13b Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 iVm. Abs. 2 Nr. 1 UStG). Diese Rechtsfolge war für die Beteiligten nicht praktikabel.<sup>1</sup> Die neu angefügte Nummer 6 des Absatzes 6 bestimmt deshalb, dass die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Restaurationsleistungen an Bord eines Schiffes, eines Luftfahrzeugs oder einer Eisenbahn nicht eintritt.

### 7. Übergangsfragen

- A 32 Die Änderungen des § 13b UStG sind – mit Ausnahme der zum 14.12.2010 erfolgten Einfügung des Absatzes 6 Nr. 6 (Anm. A 1 FN 1) – zum 1.1.2011 in Kraft getreten.<sup>2</sup> Sie sind auf **Umsätze** anzuwenden, die ab diesem Zeitpunkt **ausgeführt** werden (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG). **Teilleistungen** (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG) sind als Umsätze anzusehen.<sup>3</sup> **Unerheblich** ist der **Zeitpunkt** der **Zahlung** der Gegenleistung. Wurde die Leistung (Teilleistung) vor dem 1.1.2011 ausgeführt und die Gegenleistung nach dem 31.12.2010 entrichtet, ist noch der leistende Unternehmer Steuerschuldner. War die Gegenleistung ganz oder zum Teil vor dem 1.1.2011 vereinnahmt worden (**Vorauszahlung, Anzahlung**), so dass bereits beim leistenden Unternehmer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 oder Buchst. b UStG insoweit die Steuerschuld in seiner Person entstanden war, wird die Leistung (Teilleistung) jedoch erst nach dem 31.12.2010 ausgeführt, so ist der Leistungsempfänger gleichwohl Steuerschuldner (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG). Beim leistenden Unternehmer ist die Steuer zu berichtigen (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG), richtigerweise erst nach Rückzahlung des Steuerbetrages an den Leistungsempfänger. Die Finanzverwaltung hat jedoch **Vereinfachungsregelungen** erlassen.<sup>4</sup>

1 Vgl. RegE JStG 2010, BT-Drucks. 17/2249 – Begr. zu Artikel 4 Nummer 8 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc.

2 Art. 32 Abs. 5 JStG 2010 v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

3 *Stadie*, UStG, Köln 2009, § 27 UStG Rz. 13. Vgl. auch zu Steuersatzänderungen BMF, Schr. v. 11.8.2006 – IV A 5 - S 7210 - 23/06, BStBl. I 2006, 477 – Rz. 2; BMF, Schr. v. 5.3.2010 – IV D 2 - S 7210/07/10003, IV C 5 - S 2353/09/10008, BStBl. I 2010, 259 – Rz. 2.

4 Vgl. BMF, Schr. v. 4.2.2011 – IV D 3 - S 7279/10/10006, BStBl. I 2011, 156 – Tz. II.

## Erläuterungen zu § 13b

## A. Allgemeines

## I. Funktion der Vorschrift

(1) Die mit Wirkung von 1.7.2010<sup>1</sup> neu gefasste und erweiterte Vorschrift ordnet bei den **in Absatz 1 und 2 genannten Umsätzen** abweichend vom Grundsatz des § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG (dem allerdings eine entsprechende Einschränkung fehlt; s. auch Anm. 539 f.) an, dass nicht der leistende Unternehmer, sondern der **Leistungsempfänger Schuldner** der Umsatzsteuer ist, wenn er ein **Unternehmer** ist<sup>2</sup>; in den Fällen des Absatzes 1 und 2 Nummern 1 bis 3<sup>3</sup> kann stattdessen auch eine nichtunternehmerische **juristische Person** als Leistungsempfänger Steuerschuldner sein (Absatz 5 Satz 1).

Die Vorschrift ist auf **Umsätze** anzuwenden, die **nach dem 30.6.2010** „ausgeführt“ (dazu § 13 Anm. 74 ff.)<sup>4</sup> werden (§ 27 Abs. 1 UStG). Der Zeitpunkt der Rechnungserteilung oder der Bezahlung ist ohne Bedeutung. **Teilleistungen** (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG) sind wie eigenständige Leistungen, dh. als Umsätze zu behandeln (§ 15 Anm. 463)<sup>5</sup>, so dass vor dem 1.7.2010 erbrachte Teilleistungen unter § 13b UStG aF fallen. Auch bei Anzahlungen oder **Vorauszahlungen** vor dem 1.1.2010 kommt es auf die Rechtslage im Zeitpunkt der Ausführung der Leistung bzw. Teilleistung an (§ 27 Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG).<sup>6</sup>

Die Neufassung der Vorschrift (eine Gegenüberstellung der alten und der neuen Fassung findet sich als Anm. 29) soll weitere **Vorgaben** und **Ermächtigungen** der **MwStSystRL** (Anm. 42 ff.) **umzusetzen**.<sup>7</sup> **Vollständig neue** – wenn auch (im Rahmen des § 13b UStG) **leerlaufende** (Anm. 552 ff., 564 und Anm. 573) – Regelungen enthalten die **Absätze 1 und 3** zum Zeitpunkt der **Steuerentstehung**. Bedeutsam ist hingegen die **Ausdehnung** der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers **auf den Handel mit Emissionszertifikaten (Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2 iVm. Absatz 2 Nummer 6)**. Eine **wichtige**, wenn auch leicht zu überlesende **Erweiterung** gegenüber der alten Fassung enthält **Absatz 5 Satz 1**, welcher abweichend vom bisherigen Absatz 2 Satz 1 nunmehr

1 Art. 6 Nr. 3 iVm. Art. 12 Abs. 4 des Gesetzes v. 8.4.2010 zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2010, 386.

2 Einschränkung durch Absatz 5 Satz 2 in den Fällen des Absatzes 2 Nummer 4.

3 Die Nennung der Nummer 3 ergibt allerdings keinen Sinn (Anm. 271).

4 Ferner *Stadie*, UStG, 2009, § 13 UStG Rz. 13 ff.

5 *Stadie*, UStG, 2009, § 13 UStG Rz. 26 iVm. § 27 UStG Rz. 13; vgl. auch Abschn. 160 Abs. 4 Satz 4 UStR 2008.

6 Die zusammen mit der Neufassung des § 13b UStG in § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG erfolgte Ersetzung des Zitats „§ 13b Abs. 1 Satz 3“ durch „§ 13b Absatz 4 Satz 2“ betrifft nach dem 30.6.2010 vor einer weiteren Gesetzesänderung (zB Steuersatzerhöhung) geleistete Anzahlungen.

7 Vgl. Präambel in der Fußnote zum Gesetz v. 8.4.2010 zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2010, 386.

**auch** (nichtunternehmerische) **juristische Personen des Privatrechts** als Leistungsempfänger, welche die Steuer schulden, erfasst.

- 4 Die Bundesregierung hat angekündigt, dass alsbald – vermutlich im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 – eine **Erweiterung** auf den *Schrott- und Altmetallhandel* sowie auf die *Gebäudereinigung* durch Subunternehmer erfolgen soll.<sup>1</sup>
- 5 frei
- 6 **(2)** Die Vorschrift enthält **wie bisher** unter ihrer unverändert **fehlerhaften Überschrift** nicht nur von § 13a UStG abweichende Bestimmungen zur Steuerschuldnerschaft, sondern auch von § 13 UStG abweichende Regelungen zur Steuerentstehung. Schon die bis zum 30.6.2010 geltende Fassung der Vorschrift war **dilettantisch** und **verwirrend formuliert** und **aufgebaut**. Die Neufassung ist noch dusseliger. Die **Kernaussage** findet sich erst in **Absatz 5**. Die vorangestellten **Absätze 1 bis 4** betreffen die **Entstehung** der Steuer, die **Absätze 5 bis 9** die **Steuerschuldnerschaft** des Leistungsempfängers. Die Absätze 1 und 2 beschreiben jedoch zugleich die Tatbestände, bei denen die Steuerschuld in der Person des Leistungsempfängers entstehen kann.
- 7 Die Vorschriften über die **Entstehung** vermitteln (in den Absätzen 2 bis 4) weiterhin ihrem Wortlaut nach den fehlerhaften Eindruck, als würden sie unabhängig davon, wer Schuldner der Steuer ist, für alle dort genannten Fälle gelten. Richtigerweise regeln sie jedoch **nur** dann die **Entstehung**, wenn der **Leistungsempfänger Schuldner der Steuer** ist (Anm. 540 f.), was Absatz 5 bestätigt („Die Absätze 1 und 2 finden keine Anwendung, wenn ...“). Die **Absätze 1 bis 3** laufen zudem leer und sind **überflüssig** (ausführlich Anm. 552 ff., 564 und Anm. 573).
- 8 **Dilettantisch formuliert** ist des Weiteren **unverändert** (wie zuvor Absatz 4 Satz 1) § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG (Anm. 170 ff.). Sachlich verfehlt ist weiterhin die Bestimmung des § 13b Abs. 7 Satz 3 UStG hinsichtlich des maßgebenden Zeitpunktes der Ansässigkeit (Anm. 231). Die Aussage des Absatzes 8 der Vorschrift ist bezüglich der Kleinunternehmer (Anm. 636), die Verordnungsermächtigung des Absatzes 9 ist vollständig **überflüssig** (Anm. 470).
- 9 **(3)** Der **Zweck** der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger liegt in der Sicherstellung der Besteuerung<sup>2</sup> und/oder der Vereinfachung. Die **Sicherstellung der Besteuerung** wird dadurch bewirkt, dass anders als bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungserbringers die Möglichkeit entfällt, dass der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug vornehmen kann (§ 15 Anm. 401 f.), ohne dass der Leistungserbringer die von ihm geschuldete Steuer an das Finanzamt abführt (s. auch Anm. 272). Eine **Vereinfachung** tritt dadurch

1 BT-Drucks. 17/813, 9 (zu Nummer 10 eines entsprechenden BR-Vorschlages).

2 Vgl. RegE StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01 – Begr. Zu Artikel 14, Nummer 4, zu § 13b UStG (aF).

ein, dass nicht im Inland ansässige Leistungserbringer hier keine steuerlichen Pflichten erfüllen müssen.

Im **insolvenzrechtlichen Schrifttum** findet sich die Auffassung, dass mit der 10  
Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers dem **Fiskus** ein **Privileg** in der  
Insolvenz des leistenden Unternehmers eingeräumt werde, weil Letzterer, wenn  
er Steuerschuldner wäre, die Umsatzsteuer in voller Höhe vereinnahmen, der Fiskus  
jedoch nur in Höhe der Quote befriedigt würde.<sup>1</sup> Das ist schlicht **abwegig**,  
da die Umsatzsteuer doch nicht etwa der Subventionierung des Insolvenzschuldners  
bzw. seiner Gläubiger dient! Die Umsatzsteuer ist überhaupt kein Vermögensbestandteil  
des Schuldners (ausführlich § 18 Anm. 837 ff. m. Nw. der Rechtsprechung sowie m. *Beispielen*).

Die **Beschränkung auf Leistungsempfänger**, die **Unternehmer** oder **juristische 11  
Personen** sind, erklärt sich damit, dass nur diese seitens der Finanzverwaltung  
erfasst oder jedenfalls erfassbar und damit **überwachbar** sind.

Bei **juristischen Personen des öffentlichen Rechts** muss zudem davon 12  
ausgegangen werden, dass sie ihren durch Gesetz auferlegten Verpflichtungen – sofern  
sie diese kennen, was indes weiterhin in erheblichem Umfang nicht der Fall ist –  
nachkommen. Demgegenüber meint die Bundesregierung, dass juristischen Personen  
des öffentlichen Rechts die Erfassung für Umsatzsteuerzwecke zugemutet werden  
könne.<sup>2</sup> Die Frage der Zumutbarkeit von öffentlich-rechtlichen Pflichten kann sich  
jedoch – abgesehen davon, dass sie ohnehin in eigener Sache als Verbraucher  
besteuert werden (Anm. 15) – bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts  
grundsätzlich überhaupt nicht stellen, da sie im Regelfall als Teil des Staates  
nicht grundrechtsfähig sind (Einf. Anm. 527 ff.). Es handelt sich bei der  
Steuerschuldnerschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts auch nicht um  
eine unzulässige Besteuerung von Hoheitsträgern<sup>3</sup>, da deren Belastung mit der  
Umsatzsteuer anderenfalls, wenn nämlich der *leistende* Unternehmer Steuerschuldner  
wäre, mittels Abwälzung über den Preis einträte.<sup>4</sup>

Mit der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers entfällt abweichend vom 13  
Grundsatz des § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG die des leistenden Unternehmers. Sie  
werden nicht Gesamtschuldner (s. auch Anm. 450). Die Umsatzsteuer wird in  
diesen Fällen – wie auch in denen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 1a UStG (§ 1a

1 So zB *Uhlenbruck*, ZInsO 2005, 505 (506); *Bauer*, ZInsO 2008, 119 (120 f.) – jeweils zu § 13b Abs. 1 Satz Nr. 3 und 4 UStG aF (= § 13b Abs. 2 Nr. 3 und 4 UStG nF).

2 RegE StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01 – Begr. Zu Artikel 14 Nummer 4, zu § 13b Abs. 2 UStG.

3 AA *Hidien*, RIW 2002, 208 (214).

4 Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob Leistungen an Hoheitsträger für den Hoheitsbereich überhaupt besteuert werden dürfen, weil das zu einem verkappten zusätzlichen Finanzausgleich führt. Diese Frage ist jedoch unabhängig von der Steuerschuldnerschaft, dh. ob die juristische Person des öffentlichen Rechts direkt oder indirekt mit der Umsatzsteuer belastet wird.

Anm. 12) – als **direkte Steuer** erhoben<sup>1</sup> und bewirkt, soweit der Leistungsempfänger nicht zur Vorsteuerverrechnung (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG) berechtigt ist<sup>2</sup>, dass er grundsätzlich zum **Steuerträger** wird (s. auch Einf. Anm. 150). Erbringt er steuerfreie oder nicht steuerbare Umsätze, für die die bezogenen Leistungen ganz oder zum Teil verwendet werden, so wird er diese direkte Steuer regelmäßig auf seine Abnehmer **abwälzen**.

- 14 Soweit die **Leistungen für das Unternehmen** des Empfängers bezogen werden, fungiert dieser als **zwangsverpflichteter Gehilfe des Staates** bei der Besteuerung der Verbraucher (Einf. Anm. 197 ff.), weil die bezogenen Leistungen (Eingangsumsätze) in die von ihm erbrachten Leistungen (Ausgangsumsätze) eingehen. Insbesondere bei „grenzüberschreitenden“ innergemeinschaftlichen Dienstleistungen darf er **nicht** das **Risiko** einer **Doppelbesteuerung** tragen, wenn das von Richtlinie und Gesetz vorgesehene **Junktum** zwischen Art. 44 und Art. 196 MwStSystRL, § 3a Abs. 2 und § 13b UStG (Anm. 47) **nicht beachtet** wird (Anm. 86 f.).
- 15 Wenn der Leistungsempfänger Schuldner und zugleich Träger der Steuer ist, weil er die Leistung nicht für sein Unternehmen bezieht, dann **stellt sich nicht** die **verfassungsrechtliche Frage** der Zumutbarkeit, da der Leistungsempfänger insoweit nicht als zwangsverpflichteter Gehilfe des Staates (Einf. Anm. 197 ff.) betroffen ist, sondern die Umsatzsteuer ihrem wirklichen Wesen entsprechend als Verbrauchsteuer direkt beim gewollten Steuerträger erhoben wird. Deshalb ist auch nicht etwa die Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers (unionsrechtlich und) verfassungsrechtlich vorgegeben, so dass die Steuerschuldnerschaft des Endverbrauchers nicht etwa den von Art. 105, 106 GG vorausgesetzten typusprägenden Merkmalen der Umsatzsteuer widerspricht.<sup>3</sup> Die Verfassung schreibt die Form der Erhebung nicht zwingend vor. Folglich verstößt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG (Art. 194–199a MwStSystRL) weder in dem bisherigen noch in einem zu erwartenden erweiterten Umfang gegen die Verfassung (Einf. Anm. 401).

16 frei

---

1 Da der Leistungsempfänger die Steuer als eigene schuldet, kann er entgegen *Birkenfeld* nicht „Steuereinnahmer“ sein; *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 156 Rz. 2 – Lfg. 51, Oktober 2009.

2 Wenn *Englisch* der Qualifizierung als direkte Steuer mit der Behauptung widerspricht, dass bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers es sich um einen unternehmerischen Erwerb handele, der zum Vorsteuerabzug berechtige, so übersieht er, dass die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 UStG in den Fällen des § 13b Abs. 1 und 2 Nr. 1 bis 3 UStG bei juristischen Personen, welche nicht Unternehmer sind, eingreift und ferner auch bei Unternehmern, die die Leistung für ihren Privatbereich beziehen, verwirklicht ist (§ 13b Abs. 5 Satz 3 UStG). Er verkennt des Weiteren, dass Unternehmer nicht stets zum *vollen* Vorsteuerabzug berechtigt sind, nämlich dann, wenn sie den Gegenstand oder die Dienstleistung nur zum Teil für ihr Unternehmen beziehen (§ 15 Anm. 267 ff.). In allen diesen Fällen ist der Erwerber bzw. Dienstleistungsempfänger als Steuerschuldner auch Steuerträger (s. auch Einf. Anm. 152); *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern, 2008 (Habilitationsschrift Köln 2006), S. 560 f. FN 15.

3 So aber *Driien*, DStJG 31 (2008), S. 167 (184).

(4) Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers tritt **kraft Gesetzes** mit Verwirklichung des Tatbestandes des § 13b UStG – unabhängig von der Rechnungsgestaltung<sup>1</sup> (s. auch Anm. 18) – als **öffentlich-rechtliche Rechtsfolge** ein. Sie steht deshalb nicht zur Disposition der Vertragsbeteiligten und kann folglich nicht vereinbart oder abbedungen werden. Die Steuerschuld geht nicht etwa vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger über; sie entsteht vielmehr **originär** in der Person des Leistungsempfängers. Davon zu unterscheiden ist das **zivilrechtliche Innenverhältnis** der Beteiligten, nämlich die Frage, wer die Steuer bei fehlender Vereinbarung zu tragen hat (dazu Anm. 668 ff.).

Der **leistende Unternehmer** ist, obwohl er nicht zum Ausweis der Steuer berechtigt ist, **verpflichtet**, eine **Rechnung** auszustellen und in dieser **auf die Steuerschuldnerschaft** des Leistungsempfängers **hinzuweisen** (§ 14a Abs. 5 UStG). Der Hinweis soll nach Auffassung der Bundesregierung „zur Rechtssicherheit der Betroffenen“ erforderlich sein.<sup>2</sup> Diese Aussage bedeutet nicht, dass der Leistungsempfänger nur dann Steuerschuldner wird, wenn er in der Rechnung auf die Steuerschuldnerschaft hingewiesen wird, denn § 13b Abs. 5 UStG enthält, anders als § 25b Abs. 2 Nr. 3 UStG (s. auch § 25b Anm. 80 f.), keinen derartigen Vorbehalt. Die **Steuerschuld** in der Person des Leistungsempfängers entsteht deshalb **unabhängig** von dem **Hinweis**<sup>3</sup>, wenn ein Tatbestand des § 13b UStG erfüllt ist, wie Absatz 2 („spätestens“) bestätigt. Umgekehrt wird durch den Hinweis die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nicht begründet, wenn die Voraussetzungen des § 13b UStG objektiv nicht vorliegen. Rechtssicherheit wird mithin entgegen der Ansicht der Bundesregierung durch den Hinweis nicht geschaffen. Dieser hat lediglich die Funktion, den **Leistungsempfänger** darauf **aufmerksam zu machen**, dass er nach Auffassung des leistenden Unternehmers Steuerschuldner sei (§ 14a Anm. 39).

Mangels abwählbarer Steuer besteht abweichend vom Grundsatz des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG kein Anlass, dass der **Leistende** die von *ihm* nicht geschuldete Steuer in seiner Rechnung ausweist (§ 14a Abs. 5 Satz 3 UStG). Tut er das gleichwohl, so **schuldet** er den **ausgewiesenen Betrag** nach § 14c Abs. 1 UStG (§ 14c Anm. 34 und § 14c Anm. 124). Die ausgewiesene Steuer kann vom Leistungsempfänger grundsätzlich **nicht** als **Vorsteuer** nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abgezogen werden (§ 15 Anm. 308 und § 15 Anm. 557).

(5) Soweit der Leistungsempfänger die Leistung für sein Unternehmen bezogen hat und kein Vorsteuerabzugsverbot besteht, ist dieser berechtigt, die von ihm geschuldete Steuer für Leistungen iS des § 13b StG als **Vorsteuer** „abzuziehen“ (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG). Soweit die Steuer auf eine Zahlung vor Ausführungen dieser Leistungen entfällt, ist sie bereits abziehbar, wenn die Zahlung geleistet worden ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 UStG). Gemeint ist die Steuer, die **vom Leistungsempfänger geschuldet** wird und bereits entstanden

1 AA *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 163 Rz. 251 – Lfg. 49, April 2009.

2 RegE StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01 – Begr. Zu Art. 14 Nr. 6, zu § 14a Abs. 4 UStG aF.

3 Ebenso Abschn. 182a Abs. 38 Satz 4 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

ist. Der **Zeitpunkt** des Vorsteuerabzugs entspricht damit dem der Steuerentstehung (dazu Anm. 536 ff.), so dass die geschuldete Steuer und die abziehbare Vorsteuer in **denselben Voranmeldungszeitraum** fallen und miteinander verrechnet werden (zur Ungenauigkeit des Wortlautes des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG s. Anm. 555). Folglich tritt **keine Belastung der Liquidität** ein und umgekehrt kann kein Vorteil aus einem Vorsteuerabzug auf Grund des verfehlten Sollprinzips nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG (Einf. Anm. 243; § 15 Anm. 452 ff.; § 17 Anm. 210) gezogen werden.<sup>1</sup>

- 21 Eine **Rechnung** des leistenden Unternehmers ist **für den Vorsteuerabzug** nach dem eindeutigen Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG **nicht erforderlich** und wäre auch sinnwidrig (Anm. 19; § 15 Anm. 554). Folglich befreit auch § 14a Abs. 5 Satz 3 UStG von der Verpflichtung zum gesonderten Steuerausweis. Auch das Gemeinschaftsrecht verlangt keine Rechnung mit dem Ausweis der Steuer, da nach Art. 178 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL nur die von den Mitgliedstaaten vorgeschriebenen Formalitäten zu erfüllen sind.<sup>2</sup>
- 22 Die Verlagerung der Steuerschuld sieht das Gesetz auch beim **innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft** vor (§ 25b Abs. 2 UStG). **Dieselbe Wirkung** tritt mit der Steuerpflicht des **innergemeinschaftlichen Erwerbs** von Gegenständen ein (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 1a UStG). Wenngleich der Erwerber (Abnehmer/Empfänger) *gesetzestechnisch* einen eigenen Umsatztatbestand verwirklicht, handelt es sich im Ergebnis um die Besteuerung des Abnehmers der zugrunde liegenden Lieferung. Zur Abgrenzung bei der Bearbeitung eines Gegenstandes im übrigen Gemeinschaftsgebiet (Werklieferung oder sonstige Leistung), wenn der Leistungsempfänger eine deutsche USt-IDNr. verwendet, s. Anm. 119 ff.).
- 23 In zunehmendem Maße verbreitet sich im deutschsprachigen Raum die Bezeichnung „**Reverse-charge-Verfahren**“. Es erschließt sich indes schon nicht, wie auch sonst, warum neuerdings ein englischer Begriff verwendet werden muss, der mehr als unpräzise ist („Belastungsumkehr“), während die Benennung mit „Steuerschuld des Leistungsempfängers“ exakt das beschreibt, um was es geht. Schlicht falsch ist es ferner, von „Verfahren“ zu sprechen! § 13b UStG enthält (wie auch Art. 192a ff. MwStSystRL) **keine Verfahrensvorschriften**<sup>3</sup>, sondern ausschließlich **materiell-rechtliche** (steuerschuldrechtliche) **Aussagen**, da sie bestimmen, wer die Steuer für einen Umsatz schuldet.<sup>4</sup> Man kann allenfalls von der *Methode* der Steuerschuldumkehr sprechen.

1 Von der materiellen Wirkung her besteht mithin für vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer **kein Unterschied zur sog. Null-Regelung** beim früheren **Abzugsverfahren** (§ 52 Abs. 2 UStDV bis 2001).

2 EuGH v. 1.4.2004 – Rs. C-90/02, EuGHE 2004, I-3303 = UR 2004, 367.

3 So aber *Monfort*, DStR 2009, 297 (302).

4 Das auch an die Adresse der Übersetzer in Brüssel, welche in der Überschrift der deutschsprachigen Fassung der Richtlinie 2010/23/EU v. 16.3.2010, ABl. EU Nr. L 72/2010, 1), von „Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens“ sprechen. In keiner anderen Sprachfassungen (mit Ausnahme des Englischen natürlich) findet sich dieser mehr als überflüssige englische Begriff!

## II. Entstehung und Entwicklung der Vorschrift

Die Vorschrift in ihrer ursprünglichen Fassung war **zum 1.1.2002 eingeführt** 26 worden.<sup>1</sup> Zugleich wurden die Bestimmungen über das bis dahin geltende **Abzugsverfahren** (§ 18 Abs. 8 UStG aF iVm. §§ 51 ff. UStDV aF)<sup>2</sup> **aufgehoben**.<sup>3</sup> Dieses Abzugsverfahren war zum **1.1.1980** eingeführt worden und erfasste **anfänglich nur Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers** (spätere Nummer 1). Entsprechende Ermächtigungen fanden sich bereits in unterschiedlichen Fassungen in § 28 Abs. 1 Nr. 5 UStG 1951 und § 25 Abs. 3 UStG 1968/1973, von denen jedoch bis 1979 kein Gebrauch gemacht worden war. Mit Wirkung ab **1993** waren weitere Einbehaltungstatbestände (§ 51 Abs. 1 **Nr. 2** [Lieferungen **sicherungsübereigneter Gegenstände**] und **Nr. 3** [Lieferungen von **Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren**] UStDV aF) eingeführt worden.<sup>4</sup> Die Bundesregierung begründete<sup>5</sup> die Notwendigkeit der Aufhebung des Abzugsverfahrens und dessen Ersetzung durch die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers mit (nicht näher beschriebenen) Problemen bei der bisherigen Anwendung dieses Verfahrens<sup>6</sup> und vor allem mit – mE – nicht zwingenden gemeinschaftsrechtlichen Bedenken.<sup>7</sup>

Mit Wirkung vom **1.4.2004** war § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG aF neugefasst 27 (statt „Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren“ jetzt „**Umsätze**, die unter das **Grunderwerbsteuergesetz** fallen“) und der Tatbestand des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF (**Bauleistungen**) eingefügt.<sup>8</sup> Zum **1.1.2005** kam § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG aF (**Gas und Elektrizität**) hinzu. Mit Wirkung vom **1.1.2007** waren in Absatz 3 aF die Nummern 4 und 5 angefügt worden.<sup>9</sup> Zum **1.1.2010**<sup>10</sup> wurde in Absatz 4 Satz 1 aF der Begriff „**Zweigniederlassung**“ durch „**Betriebsstätte**“ ersetzt und ein Halbsatz 2 (jetzt Absatz 7 Satz 2) angefügt, wonach eine Betriebsstätte nur dann zur Ansässigkeit führt, wenn sie den Umsatz ausgeführt hat.

1 Art. 18 Nr. 5 iVm. Art. 34 StÄndG 2001, BGBl. I 2001, 3794.

2 Dazu § 18 Anm. 400 ff. aF – Lfg. 125, Februar 2006.

3 Art. 18 Nr. 11 Buchst. b und Art. 19 Nr. 5 iVm. Art. 34 StÄndG 2001, BGBl. I 2001, 3794.

4 Art. 1 Nr. 22 Buchst. e UStBG, BGBl. I 1992, 1548 = BStBl. I 1992, 552.

5 RegE StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01, Begr. Zu Art. 14 – Umsatzsteuergesetz, Allgemeines.

6 Da die Bundesregierung Kritik des Bundesrechnungshofs erwähne, war anzunehmen, dass die Probleme bei der Anwendung wohl in der häufigen Nichtbeachtung, dh. Nichtanwendung seitens der Finanzämter lagen.

7 Dazu § 18 Anm. 416 aF – Lfg. 125, Februar 2006.

8 Art. 14 Nr. 2 Buchst. a und b iVm. Art. 29 HBegG 2004, BGBl. I 2003, 3076; in der berichtigten Fassung des Gesetzes v. 13.1.2004, BGBl. I 2004, 69.

9 Art. 7 Nr. 6 Buchst. b iVm. Art. 20 Abs. 5 JStG 2007, BGBl. I 2006, 2878.

10 Art. 7 Nr. 7 iVm. Art. 39 Abs. 9 JStG 2009, BGBl. I 2008, 2794.

- 28 Zum **1.7.21010**<sup>1</sup> erhielt die Vorschrift ihre jetzige Fassung. Inhaltlich **neue** – wenn auch leerlaufende (Anm. 552 ff., 564 und Anm. 573) – Regelungen enthalten die **Absätze 1 und 3** zum Zeitpunkt der **Steuere Entstehung**. Die Tatbestände der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wurden auf den **Handel mit Emissionszertifikaten (Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2 iVm. Absatz 2 Nummer 6)** ausgedehnt. Eine **Erweiterung** gegenüber der alten Fassung enthält **Absatz 5 Satz 1**, welcher abweichend vom bisherigen Absatz 2 Satz 1 nunmehr **auch** (nichtunternehmerische) **juristische Personen des Privatrechts** als Leistungsempfänger, welche die Steuer schulden, erfasst.

29 **Entsprechungstabelle**

§ 13b UStG aF	§ 13b UStG nF
Absatz 1 Satz 1 entspricht	Absatz 1 und 2 Nummer 1–5
Absatz 1 Satz 2	Absatz 4 Satz 1
Absatz 1 Satz 3	Absatz 4 Satz 2
Absatz 2 Satz 1	Absatz 5 Satz 1 (weitgehend)
Absatz 2 Sätze 2–4	Absatz 5 Sätze 2–4
Absatz 3	Absatz 6
Absatz 4 Satz 1 Halbsatz 1	Absatz 7 Satz 1 Halbsatz 1
Absatz 4 Satz 1 Halbsatz 2	Absatz 7 Satz 2
Absatz 4 Satz 2	Absatz 7 Satz 3
Absatz 4 Satz 3	Absatz 7 Satz 4
Absatz 5	Absatz 8
Absatz 6	Absatz 9

- 30 Die Bundesregierung beabsichtigt, im Rahmen des **Jahressteuergesetzes 2010** eine **Erweiterung** der Tatbestände auf den **Schrott- und Altmetalhandel** sowie auf die **Gebäudereinigung** durch Subunternehmer vorzusehen.<sup>2</sup>

31–32 frei

### III. Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen

#### 1. Vorbemerkungen

- 33 Die MwStSystRL enthält mit Art. 195 bis 198 MwStSystRL **zwingende** Vorgaben für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers und mit Art. 194, 199 und 199a MwStSystRL **Ermächtigungen** an die Mitgliedstaaten, eine solche vorzusehen. Die Vorgabe des Art. 197 MwStSystRL ist durch § 25b UStG umgesetzt worden. Die Vorgabe des Art. 198 MwStSystRL greift nur dann ein, wenn ein Mitgliedstaat von der Ermächtigung nach Art. 352 MwStSystRL Gebrauch gemacht hat; das trifft auf Deutschland nicht zu.

1 Art. 6 Nr. 3 iVm. Art. 12 Abs. 4 des Gesetzes v. 8.4.2010 zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2010, 386.

2 RegE v. 21.6.2010 für ein JStG 2010, BT-Drucks. 17/2249 – Artikel 4 Nummer 8 Buchstaben a und b.

frei

34

## 2. Fiktion der Nichtansässigkeit

Art. 192a MwStSystRL bestimmt (äußerst umständlich), dass für Zwecke des Abschnitts über die Steuerschuldnerschaft ein Steuerpflichtiger in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, dh. er die steuerpflichtige Leistung erbringt, **nicht als ansässig gilt, wenn** er zwar in dem Mitgliedstaat über eine feste **Niederlassung** verfügt, diese jedoch **nicht** an der Leistung **beteiligt** ist. 35

Diese Regelung dient der **Vereinfachung** und der **Rechtssicherheit**. Der Leistungsempfänger wird sich **an der Rechnung** des Leistenden **orientieren**. Stammt sie vom außerhalb des Inlands belegenen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder von einer dortigen festen Niederlassung, so muss der Leistungsempfänger regelmäßig davon ausgehen, dass der leistende Unternehmer nicht im Inland ansässig ist. **Nachforschungspflichten** treffen ihn nicht. Will der Leistungsempfänger vom **Gegenteil** ausgehen, so muss er **nachweisen**, dass die (eine) inländische feste Niederlassung an der Leistung beteiligt war. 36

Eine hinreichende **Beteiligung** einer festen Niederlassung an der Leistung im Sinne der Vorschrift liegt mE entgegen der Auffassung der Kommission<sup>1</sup> nur dann vor, wenn diese, ggf. zusammen mit einer weiteren inländischen festen Niederlassung, **überwiegend** zum Leistungserfolg beigetragen hat. **Teilleistungen** (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG) sind wie Leistungen zu behandeln (Anm. 2), dh. **gesondert** zu betrachten. 37

Hat der Steuerpflichtige unter der **MwSt-IDNr. der festen Niederlassung** die Rechnung ausgestellt, so soll nach Auffassung der Kommission die feste Niederlassung bis zum Beweis des Gegenteils als an der Leistung beteiligt anzusehen sein.<sup>2</sup> 38

Art. 192a MwStSystRL betrifft nur den Fall der festen Niederlassung im Mitgliedstaat der Leistungserbringung, **nicht** die **umgekehrte Konstellation**, bei der die 39

1 Nach Auffassung der Kommission soll die feste Niederlassung, wenn deren technische oder personelle Ausstattung „zur Ausführung“ der Leistung „vor oder während der Ausführung“ verwendet wird, oder wenn vorgesehen ist, dass diese Ausstattung nachträglich vom Leistungserbringer genutzt werden kann, wobei diese mögliche Verwendung keine gesonderte Leistung darstellen würde, unabhängig vom Umfang einer solchen Verwendung als an der Leistung beteiligt gelten; Art. 56 Abs. 1 des Vorschlags der Kommission v. 17.12.2009 für eine DurchführungsVO zur MwStSystRL, KOM (2009) 0672 endg. Diese Sichtweise ist **unpraktikabel** und **lebensfremd**, da den Leistungsempfänger **keine Nachforschungspflichten** treffen. Der Leistungsempfänger muss im Zeitpunkt der Entrichtung der Gegenleistung (vgl. Anm. 660 ff.) wissen, ob er oder sein Vertragspartner Steuerschuldner ist. Wie soll er berücksichtigen, ob die feste Niederlassung „vor Ausführung“ der Leistung, dh. bei Vorbereitungshandlungen, beteiligt war, oder ob „vorgesehen“ ist, dass die Ausstattung der festen Niederlassung „nachträglich“ vom Leistungserbringer genutzt werden kann?

2 Art. 56 Abs. 3 des Vorschlags der Kommission v. 17.12.2009 für eine DurchführungsVO zur MwStSystRL, KOM (2009) 0672 endg.

Leistung von einer im Ausland belegenen festen Niederlassung erbracht wird, der Steuerpflichtige jedoch den **Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit** im Inland hat.<sup>1</sup>

40 frei

### 3. Unbeachtlichkeit des Wohnsitzes

41 Aus Art. 192a MwStSystRL<sup>2</sup> folgt, dass die Richtlinie als Kriterien der „**Ansässigkeit**“ nur den **Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit** und die **feste Niederlassung** versteht (Das galt indes auch bereits vor 2010; s. § 13b aF Anm. 28<sup>3</sup>. Das wird durch die Art. 58 und 59 MwStSystRL untermauert, in denen von (einem) Nichtsteuerpflichtigen die Rede ist, der (die) „ansässig ist (sind) *oder* seinen (ihren) Wohnsitz oder seinen (ihren) gewöhnlichen Aufenthalt“ hat (haben). Das bedeutet, dass der **Wohnsitz** oder der **gewöhnliche Aufenthaltsort nicht die Ansässigkeit** in einem Mitgliedstaat **begründen** können<sup>4</sup> und für Zwecke der Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger sich die Ansässigkeit des Leistenden allein nach dem Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder seiner festen Niederlassung richten soll<sup>5</sup> (s. auch § 3a nF Anm. 63 f.). Aus Art. 45 Satz 3 MwStSystRL folgt schon deshalb nichts anderes, weil die Vorschrift überflüssig ist. Denn wenn der Steuerpflichtige keinen gesonderten Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit hat, dann befindet sich dieser automatisch am Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort (Anm. 190).

42 Das dient zum einen der **Vereinfachung** und der **Rechtssicherheit**, da der Leistungsempfänger die persönlichen Verhältnisse des Leistenden regelmäßig nicht beurteilen kann. Des Weiteren wird der **Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft der Leistungsempfänger** in den Fällen der Art. 194 bis 196 MwStSystRL **erweitert**, was per se **sachgerecht** ist, weil die Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) den Leistungsempfänger belasten will, und schränkt auch die Möglichkeiten des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugs ein.

### 4. Zwingende Vorgaben

43 Die MwStSystRL enthält mit den Art. 195 und 196 (iVm. Art. 192a) MwStSystRL zwingende Vorgaben für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Sie betreffen

---

1 Klarstellung durch Art. 57 des Vorschlags der Kommission v. 17.12.2009 für eine DurchführungsVO zur MwStSystRL, KOM (2009) 0672.

2 Eingefügt mit Wirkung vom 1.1.2010.

3 Der BFH neigt ebenfalls dazu, hat die Frage jedoch dem EuGH vorgelegt; BFH v. 30.6.2010 – XI R 5/08, DStR 2010, 1836.

4 Das widerspricht allerdings dem Begriffsverständnis des internationalen Steuerrechts, welches seit jeher die Ansässigkeit an den Wohnsitz, den ständigen Aufenthalt, den Ort der Geschäftsleitung oder ein ähnliches Merkmal knüpft (vgl. nur Art. 4 Abs. 1 OECD-Muster-DBA; Art. 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a DBA Deutschland/Frankreich, BGBl. II 1961, 398 = BStBl. I 1961, 343).

5 AA *Monfort*, DStR 2009, 297 (302).

- die Lieferungen von Gas und Elektrizität unter den Bedingungen der Art. 38 und 39 MwStSystRL und
  - die Dienstleistungen nach Art. 44 MwStSystRL,
- welche **durch nicht** in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, **ansässige Steuerpflichtige** bewirkt bzw. erbracht werden.

Die **Umsetzung** in das nationale Recht ist durch § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 iVm. Abs. 2 Nr. 5 UStG bzw. durch Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 iVm. Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 jeweils iVm. Abs. 5 Satz 3 UStG (zum divergierenden Wortlaut Anm. 45) erfolgt; Art. 192a MwStSystRL ist durch § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG umgesetzt worden.

**Dienstleistungen nach Art. 44 MwStSystRL** sind solche, bei denen der **Empfänger** ein **Steuerpflichtiger** ist, der **als solcher** handelt. **Art. 43 MwStSystRL** bestimmt hierzu, dass 44

- ein **Steuerpflichtiger**, der **auch nichtsteuerbare Umsätze bzw. Tätigkeiten** iS des Art. 2 Abs. 1 MwStSystRL ausführt, **in Bezug auf alle** an ihn erbrachten **Dienstleistungen** und selbst
- eine nicht steuerpflichtige **juristische Person mit MwSt-IDNr. als Steuerpflichtiger gilt.**<sup>1</sup>

Zu Art. 43 heißt es im **Erwägungsgrund Nummer 4** (letzter Satz) der Änderungsrichtlinie 2008/8/EG<sup>2</sup>, welche die Art. 43 ff. MwStSystRL neu fasste: 45

„Diese [dh. die bei Dienstleistungen an Steuerpflichtige geltenden] Regelungen sollten im Einklang mit den allgemeinen Regeln [dazu Anm. 46] **nicht auf Dienstleistungen** Anwendung finden, die von Steuerpflichtigen **für ihre persönliche Verwendung** oder die Verwendung durch ihr **Personal** empfangen werden.“<sup>3</sup>

Folglich muss in Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL „alle“ mit dem Zusatz „insoweit“ eingeschränkt werden, so dass Dienstleistungen, welche für den Privatbereich des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden, **nicht für den Bereich der nichtsteuerbaren Tätigkeiten** bzw. Umsätze bezogen werden. Diese Einschränkung kommt auch bei den juristischen Personen iS des Art. 43 Nr. 2 MwStSystRL in Betracht, so dass eine **juristische Person**, welche als Steuerpflichtiger fingiert wird, insoweit nicht als solcher iS des Art. 44 Satz 1 MwStSystRL handelt, als sie Dienstleistungen für die Verwendung durch ihre Gesellschafter oder ihr Personal empfängt.

Die im Erwägungsgrund Nummer 4 genannten „**allgemeinen Regeln**“ dürften 46 das in Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i und in Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL niedergelegte Prinzip sein, wonach bei innergemeinschaftlichen Lieferungen die Be-

1 Art. 43 MwStSystRL schafft entgegen *Monfort* keinen neuen Begriff des Steuerpflichtigen für Zwecke der Ortsbestimmungen, sondern stellt lediglich Fiktionen auf, *Monfort*, UR 2009, 301.

2 ABl. EU Nr. L 44/2008, 11.

3 Vgl. auch Art. 23 (Abs. 1) des Vorschlags der Kommission v. 17.12.2009 für eine DurchführungsVO zur MwStSystRL, KOM (2009) 0672 endg.

steuerung im Bestimmungsland nur dann erfolgt, wenn der Erwerber ein Steuerpflichtiger oder eine juristische Person ist, der/die als solcher/solche handelt. Anderenfalls ist die Lieferung nicht steuerfrei und der Gegenstand gelangt mit der Umsatzsteuerbelastung des Ursprungslands in den anderen Mitgliedstaat (s. § 3a nF Anm. 166).

- 47 Die materiell-rechtliche **Verknüpfung** der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers mit **Art. 44 MwStSystRL** verhindert grundsätzlich **Nichtbesteuerungen** und **Doppelbesteuerungen**, da die von dieser Bestimmung in Verbindung mit Art. 43 MwStSystRL für die Verlagerung des Ortes geforderten Voraussetzungen automatisch zugleich die Voraussetzungen des Art. 196 MwStSystRL sind. Damit dieser Gleichklang der Vorschriften auch tatsächlich eintritt, ist, wenn der Dienstleistungserbringer in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, ein **Junktin** bei der **Auslegung** und **Anwendung beider Vorschriften** geboten (Anm. 79, 125 f.; § 3a nF Anm. 46 iVm. § 3a nF Anm. 121 f.).
- 48 Folglich kommt in den Fällen des Art. 44 MwStSystRL eine über Art. 196 MwStSystRL hinausgehende Steuerschuldnerschaft nicht in Betracht. Sie darf nicht auf Art. 194 MwStSystRL gestützt werden, da anderenfalls das zwingend gebotene Junktin unterlaufen würde. Demgemäß muss in **§ 13b Abs. 5 Satz 3 UStG** der „**nichtunternehmerische** Bereich“ bei den sonstigen Leistungen iS des Art. 44 MwStSystRL, § 3a Abs. 2 UStG, dh. in den Fällen des § 13b Abs. 1 UStG nach Maßgabe des og. 4. Erwägungsgrundes (Anm. 45) richtlinienkonform (Einf. Anm. 574) **eingeschränkt ausgelegt** werden.

49–51 frei

## 5. Ermächtigungen

- 52 a) Für **andere Dienstleistungen** und **Lieferungen** eines **Steuerpflichtigen**, welcher **nicht** in dem Mitgliedstaat **ansässig** ist, in dem die Steuer geschuldet wird, **kann** der Mitgliedstaat den Leistungsempfänger zum Steuerschuldner bestimmen (**Art. 194 MwStSystRL**). Das ist durch § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 und Satz 3 iVm. Abs. 2 Nr. 1 UStG bezüglich der **Dienstleistungen** und **Werklieferungen** geschehen. Art. 196 MwStSystRL ist lex specialis (Anm. 48).
- 53 Art. 194 MwStSystRL kommt insbesondere bei **nicht von Art. 44 MwStSystRL erfassten Dienstleistungen** in Betracht. Für die Nichtansässigkeit im Inland gilt auch hier die Fiktion des Art. 192a MwStSystRL (Anm. 35 ff.). Zum Steuerschuldner könnten **auch nichtunternehmerische Leistungsempfänger** bestimmt werden.

54 frei

b) **Art. 199 Abs. 1 MwStSystRL** erlaubt es ferner, in den dort genannten Fällen (Buchstaben a bis g)<sup>1</sup>, den **steuerpflichtigen Empfänger** des Umsatzes zum Schuldner der Steuer zu erklären. Nach Art. 199 Abs. 3 Buchst. b MwStSystRL kann dabei ua. für den Fall des Absatzes 1 Buchstabe e vorgesehen werden, dass eine nicht steuerpflichtige **Einrichtung des öffentlichen Rechts** als Sicherungsnahmer bei Erwerb des sicherungsübereigneten Gegenstandes als Steuerpflichtiger gilt. Auf diese **Ermächtigungen** lassen sich § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 und Satz 2 iVm. Abs. 2 **Nr. 2 bis 4 UStG** stützen. 55

Nach **Art. 199 Abs. 3 Buchst. a MwStSystRL** kann vorgesehen werden, dass in den Fällen des Absatzes 1 „ein **Steuerpflichtiger**“, der **auch Tätigkeiten ausführt** oder Umsätze bewirkt, die **nicht** als **steuerbare** Leistungen iS des Art. 2 MwStSystRL angesehen werden, in Bezug auf Leistungen, die er gem. Art. 199 Abs. 1 MwStSystRL erhält, „als Steuerpflichtiger gilt“. Diese Formulierung ist an Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL angelehnt, was dazu verleiten könnte, sie in gleicher Weise einengend zu interpretieren (vgl. Anm. 44f.). Das wäre indes sachwidrig, da die im Erwägungsgrund Nummer 4 zu Art. 43 MwStSystRL (Anm. 45) genannten allgemeinen Regeln ihren Sinn nur bei innergemeinschaftlichen Umsätzen haben (Anm. 46). Folglich ist richtigerweise § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG, wonach die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auch dann eintritt, wenn die Leistung für den **nichtunternehmerischen Bereich** bezogen wird, nicht entsprechend eingeschränkt anzuwenden (Anm. 491 ff.). 56

frei

57

c) **Art. 199a MwStSystRL**<sup>2</sup> erlaubt es (bis zum 30.6.2015), auch bei der Übertragung von **Treibhausemissionszertifikaten** den steuerpflichtigen Empfänger die Steuer schulden zu lassen. Dem entspricht § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 iVm. Abs. 2 Nr. 6 UStG. Diese Ermächtigung betrifft nur Übertragungen durch im Inland ansässige Unternehmer, da bei nicht im Inland Ansässigen ab dem 1.1.2010 Art. 196 MwStSystRL einschlägig ist. 58

Bis Ende 2009 war stets der Übertragende Steuerschuldner, da der Ort dieser sonstigen Leistung gem. Art. 43 MwStSystRL idF bis 2009 beim übertragenden Unternehmer lag. Ab dem 1.1.2010 ist der Ort gem. Art. 44 Satz 1 MwStSystRL

1 Rätsel gibt dabei die Formulierung des Buchstaben f auf: „Lieferung von Gegenständen im Anschluss an die Übertragung des Eigentumsvorbehalts auf einen Zessionar und die Ausübung des übertragenen Rechts durch den Zessionar“. Möglicherweise dient diese Formulierung der Absicherung des § 19 Abs. 1b Buchst. b öUStG, wonach bei der „Lieferung des Vorbehaltskäufers an den Vorbehaltseigentümer im Falle der vorangegangenen Übertragung des vorbehaltenen Eigentums“ der Empfänger der Lieferung die Steuer schulde. Was sich dahinter versteckt, erschließt sich mir allerdings auch nicht. Diese Formulierung kann mE nicht bedeuten, dass aus österreichischer Sicht die Rückgängigmachung einer unter Eigentumsvorbehalt getätigten Lieferung als Rücklieferung anzusehen ist, denn das verstieße gegen § 16 Abs. 3 Nr. 3 öUStG, wonach, wie im deutschen Recht gem. § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG, die Steuer beim Lieferer und der Vorsteuerabzug beim Abnehmer zu berichtigen sind.

2 Eingefügt durch Richtlinie 2010/23/EU v. 16.3.2010, ABl. EU Nr. L 72/2010, 1, mit Wirkung vom 10.4.2010.

beim erwerbenden Unternehmer. Dieser wurde bis zum Wirksamwerden des § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG nur dann zum Steuerschuldner, wenn der Übertragende nicht im Inland ansässig war (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. Abs. 2 Satz 1 UStG idF bis zum 30.6.2010).

59–69 frei

## B. Umsätze eines im Ausland ansässigen Unternehmers

### I. Vorbemerkungen

- 70 Die unübersichtlich aufgebaute Vorschrift betrifft mit **Absatz 5** Satz 1 iVm. **Absatz 1** und **Absatz 2 Nummern 1** und **5** bestimmte Lieferungen und sonstige Leistungen von **im übrigen Gemeinschaftsgebiet** bzw. im **Ausland** ansässigen Unternehmern, so dass die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur unter diesen Voraussetzungen eintritt. Demgegenüber enthalten die übrigen Tatbestände (Absatz 2 Nummern 2 bis 4 und 6) diese Einschränkung nicht und greifen mithin unabhängig davon ein, ob der leistende Unternehmer im Inland oder im Ausland ansässig ist.
- 71 Die **Umschreibung** des im Ausland bzw. im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers erfolgt durch **Absatz 7**. Die **Ausnahmebestimmungen** des **Absatzes 6** haben Bedeutung für die in Absatz 1 und Absatz 2 Nummer 1 genannten sonstigen Leistungen. Die **Absätze 1 und 2** enthalten nicht nur – **überflüssige** (Anm. 552 ff., 564) – **Entstehungsregeln**, sondern **umschreiben auch** (und darin liegt ihre eigentliche Bedeutung) die **Tatbestände**, bei denen die **Steuerschuldnerschaft** des **Leistungsempfängers** eintreten kann.
- 72 Die **Unterscheidung** nach im übrigen Gemeinschaftsgebiet und im Ausland ansässigen Dienstleistungserbringern scheint nur durch die unterschiedlichen **Entstehungsregeln** des Absatzes 1 und des Absatzes 2 Nummer 1 geboten und, da diese **leerlaufen** (Anm. 552 ff., 564), ohne Bedeutung zu sein. Jedoch ist die Unterscheidung insoweit von Belang, als zwischen Art. 44 und Art. 196 MwStSystRL und damit zwischen § 3a Abs. 2 und § 13b Abs. 1 (und Abs. 5 Satz 1) UStG ein **Junktum** besteht, wenn der **Dienstleistungserbringer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig** ist. Das Verbot der Doppelbesteuerung bzw. Nichtbesteuerung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets verlangt eine übereinstimmende Auslegung und Anwendung dieser korrespondierenden Normen (Anm. 47).
- 73 Der deutsche Gesetzgeber hält beharrlich an der **verfehlten Formulierung „im Ausland ansässig“** fest, obwohl es nicht darauf ankommt, dass der leistende Unternehmer im Ausland, sondern richtigerweise allein darauf, dass er **nicht im** (staatsrechtlichen) **Inland** ansässig ist (Anm. 171 f.). Die MwStSystRL spricht seit 2006 zutreffend von einem Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Steuer geschuldet wird (Art. 194–196 MwStSystRL).
- 74 Bei den von § 13b UStG erfassten Umsätzen eines nicht im Inland ansässigen Unternehmers erklärt sich der **Zweck** der Steuerschuldnerschaft des Leistungs-

empfängers mit der Schwierigkeit oder gar Unmöglichkeit des Steuergläubigers, den nicht im Inland ansässigen Unternehmer zu besteuern, da die Hoheitsgewalt an der Grenze endet. Aber auch soweit Amtshilfe von anderen Staaten (insbesondere bei EU-Mitgliedstaaten nach der sog. ZusammenarbeitsVO) möglich ist, ist das Verfahren umständlich und langwierig.

frei

75

## II. Sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers gem. § 3a Abs. 2 UStG (Absatz 1)

### 1. Allgemeines, Grundsätzliches

Gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 iVm. Abs. 1 UStG schuldet bei nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtigen sonstigen Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (Anm. 170 ff.) abweichend von § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG (Anm. 450) der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist. Das gilt auch, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird (§ 13b Abs. 5 Satz 3 UStG). Nach § 3a Abs. 2 UStG werden sonstige Leistungen, die an einen Unternehmer **für dessen Unternehmen** ausgeführt werden (zum scheinbaren Widerspruch dieser Formulierungen s. Anm. 85), **grundsätzlich** (zu *Ausnahmen* Anm. 77) an dem Ort ausgeführt, von dem aus der jeweilige Empfänger sein Unternehmen betreibt (Satz 1). Wird die sonstige Leistung an „die Betriebsstätte“ (Anm. 200 ff.) des Empfängers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der „**Betriebsstätte**“ maßgebend (Satz 2). Entsprechendes gilt bei sonstigen Leistungen an eine nicht unternehmerisch tätige **juristische Person**, der eine **USt-IDNr.** erteilt worden ist (Satz 3).

**Ausnahmen:** Die Regelungen des § 3a Abs. 2 UStG gelten „**vorbehaltlich**“ der Absätze 3 bis 7 und der §§ 3b, 3e und 3f UStG, dh. deren Ortsbestimmungen gehen vor (zum Sinn dieser Ausnahmen s. § 3a nF Anm. 134 iVm. § 3a nF Anm. 51). Folglich bestimmt sich der Ort bei

- sonstigen Leistungen im **Zusammenhang mit einem Grundstück** nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG;
- **kurzfristigen Vermietungen von Beförderungsmitteln** nach § 3a Abs. 3 Nr. 2, Abs. 6 Nr. 1 oder Abs. 7 UStG;
- **kulturellen, unterhaltenden und ähnlichen Leistungen** nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG;
- **Restaurationsleistungen** nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG oder bei Erbringung an Bord eines Beförderungsmittels nach § 3e UStG und bei
- **Personenbeförderungen** nach § 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG.

Liegt bei diesen sonstigen Leistungen der Ort nach den genannten Vorschriften im Inland und ist der **Dienstleistungserbringer nicht im Inland ansässig**, so kann der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 2 Nr. 1 UStG schulden (Anm. 113 f.).

- 78 Für **vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer** als **Leistungsempfänger** bewirkt die Verlagerung des Ortes von einem anderen Mitgliedstaat in den Mitgliedstaat seiner Ansässigkeit in Verbindung mit seiner Steuerschuldnerschaft, dass die Vergütung der Vorsteuer nicht in dem anderen Mitgliedstaat beantragt werden muss. Darüber hinaus ist ein Nullsummenspiel gegeben, da die geschuldete Steuer stets sogleich mit einem Vorsteuerbetrag in derselben Höhe verrechnet werden kann (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG; vgl. § 15 Anm. 556).
- 79 Wenn der Ort nach § 3a Abs. 2 UStG, Art. 44 MwStSystRL von dem **Mitgliedstaat** der **Ansässigkeit** des **Dienstleistungserbringers** in das Inland (bzw. einen anderen Mitgliedstaat der EU) verlagert wird, muss damit die **Steuerschuldnerschaft** des **Leistungsempfängers** nach § 13b UStG (bzw. Art. 196 MwStSystRL) einhergehen, da anderenfalls die **Besteuerung** im Gemeinschaftsgebiet nicht **sichergestellt** wäre. Dieses insoweit **Junktim** zwischen Art. 44 und Art. 196 MwStSystRL bzw. zwischen § 3a Abs. 2 und § 13b UStG verlangt zur **Vermeidung** von **Doppelbesteuerungen** und **Nichtbesteuerungen** eine **übereinstimmende** Auslegung und Anwendung der Normen (Anm. 47; zu Einzelheiten Anm. 82 ff., Anm. 89 f., Anm. 104, Anm. 106, Anm. 108 f.), sofern keine Ausnahmen nach § 13b Abs. 6 UStG (Anm. 143 ff.) bestehen. Auch bei **Dienstleistungserbringern**, welche **außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässig** sind, wird der Ort nach § 3a Abs. 2 UStG in das Inland der hier ansässigen Empfänger verlagert. Die Steuerschuldnerschaft des Empfängers *kann* dann nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 iVm. Abs. 5 Satz 1 UStG eintreten (Anm. 125).
- 80 Wird die Dienstleistung **ausschließlich im Drittlandsgebiet** erbracht, dh. **verbraucht** (genutzt oder ausgewertet), so verlangt der Gesetzeszweck nicht die Besteuerung im Gemeinschaftsgebiet. Art. 59a Buchst. a MwStSystRL ermächtigt deshalb die Mitgliedstaaten, für diese Fälle den Ort als außerhalb der Gemeinschaft gelegen anzusehen. Der Gesetzgeber hat hiervon keinen Gebrauch gemacht. Allerdings hat der BMF für
- Güterbeförderungsleistungen,
  - im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung stehende Dienstleistungen,
  - Arbeiten an beweglichen Gegenständen und
  - Reisevorleistungen iS des § 25 Abs. 1 Satz 5 UStG
- welche ausschließlich im Drittlandsgebiet – mit Ausnahme der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete (Freihäfen, sog. Wattenmeer) – erbracht werden, erklärt, dass diese Umsätze nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden müssen.<sup>1</sup> Das ist eine zulässige **Gesetzeskorrektur**<sup>2</sup>, die sowohl als Rechtsfortbildung mittels teleologischer Reduktion (vgl. Einf. Anm. 724) als auch auf der Grundlage des § 163 Satz 1 iVm. Satz 3 AO (vgl. § 18 Anm. 384 f.) erfolgen kann.
- 81 frei

1 BMF, Schr. v. 8.12.2009 – IV B 9 - S 7117/08/10001, BStBl. I 2009, 1612 – Rz. 21.

2 AA *Lippross*, UR 2009, 786 (788 f.).

**2. Unternehmer als Leistungsempfänger**

Nach dem **Wortlaut** des § 13b Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 1 UStG tritt die **Steuerschuldnerschaft** des Leistungsempfängers stets, aber auch nur dann ein, wenn die **tatbestandlichen Voraussetzungen** des § 3a Abs. 2 UStG **objektiv** erfüllt sind. Allerdings gebietet das **Junktum** zwischen Art. 44 und Art. 196 MwStSystRL bzw. zwischen § 3a Abs. 2 und § 13b UStG (Anm. 79) zur **Vermeidung** von **Doppelbesteuerungen** und **Nichtbesteuerungen** eine **übereinstimmende** Auslegung und Anwendung der Normen, soweit es um Dienstleistungen zwischen Beteiligten geht, welche **im Gemeinschaftsgebiet** ansässig sind. 82

a) Dabei ist von elementarer Bedeutung, dass den **leistenden Unternehmer** als zwangsverpflichteten Gehilfen des Staates (Einf. Anm. 197 ff.) **keine Nachforschungspflichten** treffen, sondern dieser grundsätzlich den Angaben des Leistungsempfängers Glauben schenken darf (**Vertrauensschutz**, § 3a nF Anm. 114 ff.). Daraus folgt, dass es aus der Sicht des leistenden Unternehmers bei der Bestimmung des Ortes seiner Dienstleistung nach § 3a Abs. 2 UStG, Art. 44 MwStSystRL **nicht stets** auf die **objektive Rechtslage** ankommen kann. Der leistende Unternehmer darf davon ausgehen, dass die Dienstleistung **für das Unternehmen des Auftraggebers** erfolgt, wenn dieser das durch entsprechende „Nachweise“, regelmäßig durch Mitteilung („Verwendung“) einer USt-IDNr., **glaubhaft** gemacht hat (dazu näher § 3a nF Anm. 137 ff.; § 3a nF Anm. 156 ff.). 83

Das grundsätzliche **Junktum** zwischen Art. 44 und Art. 196 MwStSystRL verlangt dann, dass es **auch für die Steuerschuldnerschaft** des **Leistungsempfängers insoweit nicht** auf die **objektive Rechtslage** ankommt. Hat dieser dem Dienstleistungserbringer **bei der Auftragserteilung** seine **USt-IDNr. mitgeteilt** und nimmt der Mitgliedstaat, in dem der Empfänger ansässig ist, diesen nach § 13b UStG, Art. 196 MwStSystRL als Steuerschuldner in Anspruch, weil der Dienstleistungserbringer die USt-IDNr. des Empfängers in seiner Zusammenfassenden Meldung genannt hatte, so ist diesem aufgrund der Verwendung der Nummer der **Einwand gegenüber der heimischen Finanzbehörde ausgeschlossen**, dass er die Dienstleistung nicht für sein Unternehmen bezogen habe und der Ort deshalb nicht im Inland liege (**venire contra factum proprium**; s. auch § 3a nF Anm. 143 und § 3a nF Anm. 179).<sup>1</sup> Entsprechendes gilt, wenn der Leistungsempfänger auf andere Weise dem Dienstleistungserbringer glaubhaft dargelegt hatte, dass er die Leistung für sein Unternehmen beziehe. Die Nichtabziehbarkeit der geschuldeten Steuer als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG wird davon nicht berührt, da es insoweit stets auf die objektive Rechtslage ankommt. 84

§ 13b **Abs. 5 Satz 3** UStG, wonach Absatz 5 Satz 1 auch gelte, wenn die Leistung nicht für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird, ist in den Fällen des 85

1 Im Ergebnis ebenso BMF, Schr. v. 4.9.2009 – IV B 9 - S 7117/08/10001 – DOK 2009/0580334, BStBl. I 2009, 1005 – Rz. 15. AA *Lohse/Spilker/Zitzl*, UR 2010, 633 (641 f.) – wonach die analoge Anwendung des § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG geboten sei. Diese käme jedoch nur in Deutschland in Betracht, was dem Gebot der EU-Einheitlichkeit des MwSt-Rechts widerspräche. Außerdem wäre sie unpraktisch.

Absatzes 1 **nicht anwendbar**, weil § 3a Abs. 2 UStG voraussetzt, dass die Leistung für das Unternehmen ausgeführt wird und damit den **Anwendungsbereich des § 13b Abs. 1 UStG** und folglich auch des Absatzes 5 Satz 1 **bestimmt**.

- 86 **b)** Davon zu unterscheiden ist die **Frage, ob der Mitgliedstaat**, in dem der **Empfänger** der Dienstleistung **ansässig** ist, **einseitig** von der Verwirklichung des Tatbestands des Art. 44 MwStSystRL, § 3a Abs. 2 UStG und damit **von der Steuerschuldnerschaft** nach Art. 196 MwStSystRL, § 13b UStG **ausgehen** darf, **wenn die sonstige Leistung objektiv für das Unternehmen des Leistungsempfängers** bestimmt ist, der Dienstleistungserbringer jedoch den Ort in seinem Ansässigkeitsstaat sieht, weil sein Auftraggeber ihm nicht die Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 UStG glaubhaft dargelegt hat.

*Beispiel*

Ein in Deutschland ansässiger Unternehmer (D) mit Umsätzen, welche zu 80 % den Vorsteuerabzug ausschließen, bezieht von einem in Luxemburg ansässigen Unternehmer (L) eine Dienstleistung für sein Unternehmen, welche zu Gemeinkosten für die gesamte unternehmerische Tätigkeit führt. L erteilt dem D, da dieser **keine USt-IDNr. verwendet** hatte, eine Rechnung mit dem gesonderten Ausweis von 15 % luxemburgischer MwSt. Das für D zuständige deutsche Finanzamt nimmt gleichwohl den D als Steuerschuldner in Anspruch, weil die Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG, Art. 44 Satz 1 MwStSystRL erfüllt seien, so dass der Ort der Dienstleistung in Deutschland liege und D deshalb die Steuer mit 19 % nach § 13b Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 1 UStG schulde, die nur zu 20 % mit einem Vorsteuervergütungsanspruch nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 iVm. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG zu verrechnen sei.

- 87 Nach dem Gesetzeswortlaut wäre die Frage zu bejahen, da dieser bei Unternehmern nicht auf die Verwendung einer USt-IDNr. abstellt. Indes kollidieren dann die Besteuerung durch den Mitgliedstaat, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist, und die Besteuerung durch den Mitgliedstaat, in dem der leistende Unternehmer ansässig ist, welcher auf Grund der Nichtverwendung einer USt-IDNr. oder eines anderen „Nachweises“ davon ausgeht, dass sein Auftraggeber die Dienstleistung nicht für sein Unternehmen bezieht (bzw. iS des Art. 44 Satz 1 MwStSystRL nicht als Steuerpflichtiger handelt). Eine derartige **Doppelbesteuerung** darf nicht zu Lasten des Leistungsempfängers gehen, da dieser als Unternehmer nur zwangsverpflichteter Gehilfe des Staates ist (Anm. 14). Es wäre **unverhältnismäßig**, das **Risiko**, den an den Dienstleistungserbringer gezahlten Steuerbetrag auf dem Zivilrechtsweg zurückzuerlangen, dem Leistungsempfänger aufzubürden. Jedenfalls aber kann ein Unternehmer nicht gezwungen werden, eine Dienstleistung als Unternehmer in Anspruch zu nehmen. Ist er gegenüber dem Dienstleistungserbringer **nicht als Unternehmer aufgetreten** und hat dieser ihm die **Umsatzsteuer** seines Ansässigkeitsstaates **in Rechnung gestellt**, so darf folglich das Finanzamt trotz objektiver Verwirklichung des Tatbestandes des § 3a Abs. 2 UStG nicht § 13b UStG anwenden, wenn der Umsatz im anderen Mitgliedstaat versteuert worden ist.<sup>1</sup> Aus dem Gedanken, welcher Art. 21 DVO/EG-RL für den innergemeinschaftlichen Erwerb zugrunde liegt, folgt nichts Gegenteiliges (vgl. § 1a Anm. 33 f.).

1 AA wohl *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 72 Rz. 35 – Lfg. 52, Mai 2010.

Teilt der Dienstleistungsempfänger seine **USt-IDNr. nachträglich** mit (dazu § 3a nF Anm. 141), so greift seine Steuerschuldnerschaft als Leistungsempfänger erst dann ein, wenn er die ausländische Steuer zurückerhalten hat. § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG gilt dann entsprechend (§ 17 Anm. 37 ff., § 17 Anm. 305). 88

c) Wenn der Dienstleistungserbringer, **obwohl der Leistungsempfänger seine USt-IDNr. mitgeteilt hat, Umsatzsteuer/Mehrwertsteuer** des Mitgliedstaates seiner Ansässigkeit **in der Rechnung** ausgewiesen hat, so ist fraglich, ob der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, wenn die **Leistung objektiv für sein Unternehmen** ausgeführt wird. Ist es Sache des Empfängers, wenn er die Rechnung nicht um den Steuerbetrag gekürzt hat (vgl. Anm. 660 ff.), den Steuerbetrag zurückzufordern, oder muss der Mitgliedstaat des Empfängers auf dessen Besteuerung verzichten? Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Tatbestand des § 13b Abs. 1 iVm. § 3a Abs. 2 UStG (Art. 196 iVm. Art. 44 MwStSystRL) verwirklicht. Gleichwohl darf der Leistungsempfänger nicht als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden, weil er als zwangsverpflichteter Gehilfe des Staates nicht das Risiko tragen darf (Anm. 14), ob er die ausländische Steuer von dem Dienstleistungserbringer oder von dem anderen Mitgliedstaat erstattet bzw. vergütet erhält. Der Leistungsempfänger darf erst und nur dann als Steuerschuldner herangezogen werden, wenn er die ausländische Steuer zurückerhalten hat. 89

Entsprechendes gilt, wenn der **Dienstleistungserbringer deutsche Umsatzsteuer in seiner Rechnung** ausweist, weil er zwar den Ort nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland sieht, jedoch fehlerhaft von seiner Steuerschuldnerschaft ausgeht (s. auch Anm. 455). 90

frei 91

### 3. Juristische Personen mit USt-IDNr.

#### a) Regelungszweck

Wird eine sonstige Leistung an eine **nichtunternehmerisch** tätige juristische Person erbracht, welcher eine **USt-IDNr. „erteilt“** (Anm. 103 f.) worden ist, so wird der Ort der sonstigen Leistung ebenfalls in das Land der Ansässigkeit der juristischen Person verlagert (§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG). Diese Bestimmung geht auf Art. 43 Nr. 2 MwStSystRL zurück, wonach eine nicht steuerpflichtige juristische Person mit MwSt-IDNr. als Steuerpflichtiger gilt. Das bedeutet, dass der Ort der gegenüber einer derartigen juristischen Person erbrachten Dienstleistung dort ist, wo sie ihre Tätigkeit ausübt bzw. wo die feste Niederlassung belegen ist, der gegenüber die Dienstleistung erbracht wird. Die Regelung des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG gilt nur für juristische Personen, die keinerlei unternehmerische Tätigkeit ausüben. Das können nicht nur juristische Personen des **öffentlichen Rechts**, welche nicht die Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG erfüllen, sondern auch solche **des Privatrechts** sein (Anm. 96). 92

Der **Sinn** der Gleichstellung der juristischen Personen, welchen eine USt-IDNr. erteilt worden ist, mit Unternehmern erschließt sich auch hier nur aus 93

dem **Zusammenspiel** der Ortsbestimmung mit der **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers** (Anm. 47, 79). Die Steuerschuldnerschaft der juristischen Personen mit USt-IDNr. scheint sich auf den ersten Blick aus dem Umstand zu rechtfertigen, dass diese Gebilde die USt-IDNr. für umsatzsteuerrechtliche Zwecke, insbesondere für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs (vgl. § 27a Abs. 1 Satz 3 iVm. § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d und Nr. 2 iVm. Abs. 3 UStG) beantragt und erhalten hatten, so dass es diesen juristischen Personen (des Privatrechts; bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Teil des Staates stellt sich die Frage der Zumutbarkeit nicht; Anm. 12), da sie ohnehin umsatzsteuerrechtlich registriert sind, zuzumuten erscheint, dass sie auch als Empfänger von sonstigen Leistungen die Steuer dafür schulden und abführen. Bei genauerem Hinsehen stellt sich jedoch gar nicht die Frage der Zumutbarkeit. Die nichtunternehmerischen juristischen Personen schulden die Steuer nicht als Gehilfen des Staates, sondern **in eigener Sache, da sie Verbraucher** sind. Ihre Steuerschuldnerschaft führt dazu, dass die Steuer bei ihnen zu einer direkten Steuer wird, da sie von denjenigen geschuldet wird, die sie auch treffen soll (Anm. 15; Einf. Anm. 150 und Einf. Anm. 152).

94 Die Steuerschuldnerschaft dieser juristischen Personen dient der Vereinfachung und **rechtfertigt** sich bezüglich der Sicherstellung der Besteuerung aus dem Umstand, dass sie **aufgrund** des Innehabens einer **USt-IDNr. von der Finanzverwaltung kontrolliert werden können**. Deshalb kann der Ort der an sie erbrachten Dienstleistungen in den Mitgliedstaat ihrer Ansässigkeit verlagert werden, weil die Finanzverwaltung durch die Mitteilung der Nummer in der zusammenfassenden Meldung (Art. 264 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, § 18a Abs. 7 Nr. 3 Buchst. a UStG) von dem Vorgang erfährt bzw. erfahren kann.

95 frei

#### b) Juristische Personen iS des § 3a Abs. 2 UStG

96 **aa)** Juristische Personen iS des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG sind sowohl solche des **privaten** als auch des **öffentlichen** Rechts (dazu § 2 Anm. 821 ff.). Juristische Personen des *deutschen* **Privatrechts** sind die **Kapitalgesellschaften, Versicherungsvereine** auf Gegenseitigkeit, **Genossenschaften**, eingetragene **Vereine, Stiftungen** und die nach Landesrecht als juristische Personen fortbestehenden Verbände uÄ. (Anm. 514). **Kapitalgesellschaften** sind nicht per se Unternehmer; eine Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform gibt es nicht (Anm. 516; § 2 Anm. 165 f.). **Vereine** können Unternehmer sein (§ 2 Anm. 181 ff.).

97 Unternehmerisch tätige **Organgesellschaften** sind zwar selbst keine Unternehmer, gehören jedoch zum Unternehmen des Organträgers (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), der die Steuer schuldet (§ 2 Anm. 650). Ist eine **Tochtergesellschaft** hingegen **nicht unternehmerisch** tätig, so kann sie keine Organgesellschaft sein (§ 2 Anm. 678) und fällt folglich im Rahmen des § 3a Abs. 2 UStG unter die Kategorie der juristischen Person iS des Satzes 3.

Aus der Sicht des *einfachen*<sup>1</sup> deutschen Rechts wären **nichtrechtsfähige** Körperschaften und andere Gebilde (Vermögensmassen) des Privatrechts und andere **Personenvereinigungen** keine juristischen Personen.<sup>2</sup> Allerdings ist, jedenfalls soweit zwingende Vorgaben der Richtlinien umgesetzt werden, der **Begriff** der **juristischen Person** des Privatrechts im Rahmen des § 3a Abs. 2 UStG und damit des § 13b Abs. 1 iVm. Abs. 5 Satz 1 UStG **nicht im nationalen** Sinne zu verstehen, **sondern in** einem **gemeinschaftsrechtlichen Sinne** zu begreifen. Das bedeutet, dass als juristische Personen iS des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG alle Personenvereinigungen und sonstige Gebilde zu verstehen sind, die **nach Außen auftreten** (andererseits können sie nicht Leistungsempfänger sein)<sup>3</sup>, unabhängig davon, ob sie nach nationalem Recht rechtsfähig sind oder nicht (§ 3a nF Anm. 247 ff.).

Dass die sog. **Organschaftsregelung** des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG (und in seinem Gefolge ebenso § 27a Abs. 1 Satz 3 UStG) als **juristische Personen** nur solche im Sinne des **deutschen** Privatrechts versteht (§ 2 Anm. 673), ist für die Auslegung des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG ohne Bedeutung, da § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG keine zwingende EG-Vorgabe umsetzt, sondern von der Kann-Bestimmung des Art. 11 MwStSystRL Gebrauch macht, welche es erlaubt, den Kreis der „Personen“ zu bestimmen. Das führt im Rahmen des § 27a Abs. 1 UStG zu der eigenartigen Situation, dass innerhalb eines Absatzes eines Paragraphen der Begriff „juristische Person“ unterschiedlich zu verstehen ist (Satz 2: im gemeinschaftsrechtlichen Sinne, Satz 3: im nationalen Sinne).

Die „juristische Person“ iS des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG deckt sich folglich mit dem **unternehmerfähigen Gebilde** iS des § 2 UStG (dazu § 2 Anm. 81 f., § 2 Anm. 93 ff.). Somit sind insbesondere auch nach Außen auftretende **Personengesellschaften** (namentlich in Gestalt einer BGB-Gesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft, OHG, KG), *Wohnungseigentümergeinschaften* (§ 2 Anm. 113) uä. Gebilde als juristische Person im Sinne des Gemeinschaftsrechts und damit auch im Sinne dieser Vorschrift zu behandeln (§ 3a nF Anm. 249). Auch der EuGH hat kürzlich eine GmbH & Co. KG als juristische Person des Privatrechts angesehen.<sup>4</sup>

1 **Verfassungsrechtlich** hat hingegen das **Bundesverfassungsgericht** den Begriff der juristischen Person iS des Art. 19 Abs. 3 GG nicht im engen privatrechtlichen Sinne, sondern weiter gefasst, und darunter auch Personengesellschaften verstanden; vgl. BVerfG v. 4.12.1979 – 2 BvR 64/78 u. 460/79, BVerfGE 53, 1 (13) – Kommanditgesellschaft; BVerfG v. 5.2.1991 – 2 BvR 263/86, BVerfGE 83, 341 (351) – „Vereinigung von Personen (...) unabhängig von gegebener Rechtsfähigkeit“; ebenso BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, 370 (383).

2 Jedoch spricht § 14 BGB neuerdings von **rechtsfähigen Personengesellschaften**, was dem Begriff der juristischen Person die Eindeutigkeit nimmt. Der Unterschied zwischen beiden liegt dann nur noch darin, dass juristischen Personen neben der Rechtsfähigkeit noch die Rechtspersönlichkeit zukommt. Für das Steuerrecht kann es indes nur von Bedeutung sein, ob eine Personenmehrheit Rechtsfähigkeit hat, dh. unter ihrem „Namen“ Rechte und Pflichten erwerben (nach Außen auftreten) kann.

3 Das setzt voraus, dass die sonstige Leistung „im Namen“ der Personengesellschaft usw. in Auftrag gegeben wurde, dh. sie als solche gegenüber dem beauftragten Unternehmer aufgetreten ist.

4 EuGH v. 4.6.2009 – Rs. C-102/08, UR 2009, 484 – Rz. 74.

101 Die vom BFH beharrlich als unternehmerfähig und leistungsempfängerfähig angesehene **Bruchteilsgemeinschaft** iS der §§ 741 ff. BGB kommt nicht als „juristische Person“ in Betracht. Soweit die Beteiligten gemeinsam nach Außen tätig werden, besteht automatisch eine BGB-Gesellschaft (§ 2 Anm. 110 ff.). Entsprechendes gilt für eine Erbengemeinschaft (§ 2 Anm. 114). Eine gemeinsame Auftragserteilung führt noch nicht zur Annahme einer nach Außen auftretenden Personengesellschaft (§ 3a nF Anm. 250).

102 frei

### c) Innehaben einer USt-IDNr.

103 Voraussetzung der Ortsverlagerung ist, dass der nichtunternehmerisch tätigen juristischen Person eine USt-IDNr. „erteilt worden ist“ (§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG). Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es allein darauf an, dass der juristischen Person eine solche Nummer erteilt worden ist (§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG). Es muss jedoch **nach der Ansässigkeit des Dienstleistungserbringers unterschieden** werden, dh. ob ein Fall des Absatzes 1 oder des Absatzes 2 Nummer 1 des § 13b UStG vorliegt.

104 Der Wortlaut der Vorschrift (wie auch des Art. 43 Nr. 2 MwStSystRL und des Art. 196 MwStSystRL: „mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer“) bedarf der **teleologischen Reduktion**, wenn der **Dienstleistungserbringer in einem anderen Mitgliedstaat ansässig** ist (Fall des § 13b Abs. 1 UStG). Das **Junktum** zwischen Art. 44 und 196 MwStSystRL (Anm. 79) verlangt in diesem Fall für die Verlagerung des Ortes zwingend, dass die juristische Person die **USt-IDNr.** auch gegenüber dem leistenden Unternehmer „verwendet“<sup>1</sup>, dh. diesem **mitteilt**, so dass die Dienstleistung „unter“ dieser Nummer „an“ die juristische Person „erbracht wurde“ (§ 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a UStG, Art. 264 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL; vgl. auch Art. 226 Nr. 4 MwStSystRL: „Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ..., unter der der ... Dienstleistungsempfänger ... eine Dienstleistung ... erhalten hat“). Nur dann darf der im anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleistungserbringer die Dienstleistung als nicht steuerbar behandeln und nur dann ist sichergestellt, dass der Mitgliedstaat, in dem die juristische Person ansässig ist, über die Zusammenfassende Meldung des Dienstleistungserbringers erfährt, dass die juristische Person eine im Inland steuerbare Dienstleistung empfangen hat, so dass er diese als Steuerschuldner in Anspruch nehmen kann.

105 frei

### d) Ausnahmen?

106 Eine juristische Person handelt nicht als solche (Art. 44 Satz 1 MwStSystRL), wenn sie Dienstleistungen für die **persönliche Verwendung** der **Gesellschafter** oder

1 Insoweit zutreffend BMF, Schr. v. 18.3.2010 – IV D 3 - S 7117/08/10001-03, BStBl. I 2010, 256 – Rz. 13 (Satz 3).

des **Personals** bezieht (§ 3a nF Anm. 258). Wenn § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG bestimmt, dass Satz 1 „entsprechend“ (sprich: sinngemäß) gilt, so bedeutet das mit hin, dass derartige Dienstleistungen nicht für die Tätigkeit der juristischen Person bezogen werden. Diese Einschränkung des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG, Art. 44 MwStSystRL ist jedoch im Rahmen des Art. 196 MwStSystRL, § 13b UStG **ohne Bedeutung**, wenn der Dienstleistungserbringer auf Grund der Verwendung der USt-IDNr. die Dienstleistung als nicht steuerbar behandelt und keine ausländische Steuer berechnet hat. Die juristische Person ist Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 1 UStG, da sie durch die Verwendung der USt-IDNr. den Dienstleistungserbringer zu der Annahme veranlasst hat, dass die Voraussetzungen des Art. 44 MwStSystRL vorlägen. Würde sich die juristische Person darauf berufen, dass objektiv die Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG nicht erfüllt seien, so wäre das als **venire contra factum proprium** unbeachtlich (vgl. Anm. 108).

frei

107

#### 4. Missbräuchliche Verwendung einer USt-IDNr.

Verwendet eine **natürliche Person** als **Nichtunternehmer** die gültige **USt-IDNr. eines Dritten** (Unternehmers) gegenüber einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistungserbringer und behandelte dieser, weil er keine Zweifel an der Unternehmereigenschaft des Auftraggebers und der unternehmerischen Verwendung haben musste, die Dienstleistung als nicht steuerbar (zur Verwendung der **eigenen** USt-IDNr. beim Bezug von Dienstleistungen für den privaten Bedarf s. Anm. 84), so kommt nach dem Gesetzeswortlaut eine Inanspruchnahme des Nichtunternehmers als Schuldner der Steuer nicht in Betracht. Allerdings kann auch der Dienstleistungserbringer bei Gutgläubigkeit im Mitgliedstaat seiner Ansässigkeit nicht in Anspruch genommen werden (Anm. 83). Eine Inanspruchnahme des Auftraggebers dürfte, von den praktischen Problemen abgesehen, schon daran scheitern, dass es an der Rechtsgrundlage (vergleichbar der des § 6a Abs. 4 UStG) mangelt. Jedoch gilt auch hier der Grundsatz des **venire contra factum proprium** (dazu bereits Anm. 84). Wer durch die Verwendung einer fremden USt-IDNr. bei einem Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Irrtum erregt, selbst Unternehmer zu sein, und dadurch eine Dienstleistung ohne Umsatzsteuerbelastung erlangt, muss sich von seinem Ansässigkeitsstaat so behandeln lassen, als sei er Unternehmer. Folglich schuldet er die Steuer nach § 13b UStG. Entsprechendes hat zu gelten, wenn eine **juristische Person**, welche Nichtunternehmer ist, die gültige USt-IDNr. einer anderen verwendet.

108

#### Beispiele

1. Nichtunternehmer Karl Gustav Meier (M) nimmt unter der USt-IDNr. der in derselben Stadt ansässigen Meier KG eine Dienstleistung von einem in Frankreich ansässigen Unternehmer in Anspruch. M unterschreibt mit „K.G. Meier“. Der französische Unternehmer F, welcher deutsche Abkürzungen nicht kennt, hat sich die Gültigkeit der USt-IDNr. bestätigen lassen, berechnet die Dienstleistung ohne Umsatzsteuer und gibt die Nummer in seiner Zusammenfassenden Meldung an.

2. Die nicht unternehmerisch tätige X GmbH nimmt unter der USt-IDNr. der unter derselben Anschrift domizilierenden X GmbH & Co. KG eine Dienstleistung von einem in

109

§ 13b nF Anm. 109–114 Leistungsempfänger als Steuerschuldner  
(Stadie)

Frankreich ansässigen Unternehmer in Anspruch. Der französische Unternehmer F, welcher deutsche Abkürzungen nicht kennt, hat sich die Gültigkeit der USt-IDNr. bestätigen lassen, berechnet die Dienstleistung ohne Umsatzsteuer und gibt die Nummer in seiner Zusammenfassenden Meldung an.

F dürfte in beiden Fällen als gutgläubig anzusehen sein, so dass die französische Finanzbehörde ihn nicht bezüglich der ausgefallenen Steuer in Anspruch nehmen kann (Anm. 83). Eine Inanspruchnahme des M bzw. der X dürfte schon daran scheitern, dass es an der Rechtsgrundlage mangelt. M bzw. X schuldet die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 1 UStG, weil er/sie sich so behandeln lassen muss, wie er/sie gegenüber F aufgetreten ist.

110–112 frei

### III. Übrige sonstige Leistungen und Werklieferungen (Absatz 2 Nummer 1)

#### 1. Allgemeines

113 Bei steuerpflichtigen Werklieferungen und nicht unter Absatz 1 fallenden steuerpflichtigen sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 iVm. Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 UStG); das gilt auch, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird (Absatz 5 Satz 3).

114 Erfasst werden die folgenden steuerpflichtigen Leistungen:

- **Werklieferungen** eines im Ausland ansässigen Unternehmers (Anm. 116 ff.);
- **unter § 3a Abs. 2 UStG fallende** sonstige Leistungen eines **außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässigen Unternehmers** (Anm. 125 ff.);
- **nicht von § 3a Abs. 2 UStG erfasste** sonstige Leistungen (Anm. 77) eines im Ausland ansässigen Unternehmers, dh.
  - sonstige Leistungen im **Zusammenhang mit einem Grundstück** nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG;
  - **kurzfristige Vermietungen von Beförderungsmitteln** nach § 3a Abs. 3 Nr. 2, Abs. 6 Nr. 1 oder Abs. 7 UStG;
  - **kulturelle, unterhaltende und ähnliche Leistungen** nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG, sofern nicht die **Einschränkungen** nach § 13b Abs. 6 Nr. 4 und 5 UStG gelten (Anm. 150 ff.);
  - **Restaurationsleistungen** nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG oder bei Erbringung *an Bord eines Beförderungsmittels* nach § 3e UStG<sup>1</sup> und bei

---

1 Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers in diesem Fall ist allerdings unpraktisch bis unzumutbar. Es ist deshalb die Einfügung einer entsprechenden Ausnahmeregelung in § 13b Abs. 6 (Nr. 6) UStG vorgesehen, vgl. RegE v. 21.6.2010 für ein JStG 2010, BT-Drucks. 17/2249 – Artikel 4 Nr. 8 Buchstabe c Doppelbuchstabe cc. Die Finanzverwaltung lässt es bis dahin zu, dass der Leistungserbringer die Steuer schuldet; OFD Frankfurt a.M., Vfg. v. 7.5.2010 – S 7279 A - 26 - St 113, DB 2010, 1265.

- **Personenbeförderungen** nach § 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG, sofern nicht die **Einschränkungen** nach § 13b Abs. 6 Nr. 1 bis 3 UStG gelten (Anm. 144 ff.);
- bei **juristischen Personen des öffentlichen Rechts ohne USt-IDNr.** sog. **Katalogleistungen** iS des § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1–10 UStG **eines im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmers** nach § 3a Abs. 6 Nr. 2 UStG.

frei

115

## 2. Werklieferungen

Steuerpflichtige Lieferungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers führen – von den Fällen des § 13b Abs. 2 Nr. 2, 3 und 5 UStG abgesehen – nur dann zur Verlagerung der Steuerschuldnerschaft<sup>1</sup>, wenn sie die Merkmale einer **Werklieferung** (iS des § 3 Abs. 4 UStG) erfüllen. Die Beschränkung auf Werklieferungen ist sachgerecht, da bei den übrigen Lieferungen eine Umsatzsteuerbelastung entweder bereits durch die Einfuhrumsatzsteuer auf den Zollwert des eingeführten Liefergegenstandes eintritt (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 11 Abs. 1 UStG) oder vom Abnehmer der innergemeinschaftliche Erwerb zu versteuern ist (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 1a UStG). Hatte der „ausländische“ Unternehmer den Gegenstand im Inland erworben, so ist dieser ebenfalls bereits umsatzsteuervorbelastet. Bei Werklieferungen hingegen ist die Sicherstellung der Besteuerung erforderlich, weil die im Dienstleistungsanteil liegende regelmäßig erhebliche **Wertschöpfung** andernfalls nicht erfasst würde.

116

Eine Werklieferung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes liegt vor, wenn bei der **Bearbeitung oder Verarbeitung** eines vom Auftraggeber (Leistungsempfänger) gestellten **Gegenstandes** der leistende Unternehmer Stoffe verwendet, die er selbst beschafft hat, und diese nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen darstellen (§ 3 Abs. 4 Satz 1 UStG). „Verwendung“ der Stoffe meint, dass sie in den be- oder verarbeiteten Gegenstand eingehen, dh. dem Auftraggeber an ihnen Verfügungsmacht verschafft wird (vgl. § 3 Anm. 2630).<sup>2</sup> Bei dem bearbeiteten Gegenstand kann es sich auch um ein **Grundstück** handeln (§ 3 Abs. 4 Satz 2 UStG), so dass insbesondere auch **Bauarbeiten** an Gebäuden erfasst werden. Die Frage, ob es sich bei den verwendeten Stoffen um Haupt- oder Nebensachen handelt, kann grundsätzlich dahinstehen, denn wenn es sich nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt, liegt eine sonstige Leistung (*Werkleistung im engeren Sinne*, § 3a nF Anm. 428) vor, die ebenfalls von § 13b UStG erfasst wird. Die Qualifizierung der Leistung ist mithin im Rahmen des § 13b UStG ohne Belang, wenn in beiden Fällen der Ort der Leistung (nach § 3 Abs. 7 Satz 1, § 3a Abs. 2 oder § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG) im Inland liegt.

117

**Keine Werklieferung** iS des § 3 Abs. 4 UStG liegt vor, wenn der Lieferer keinen Gegenstand des Auftraggebers bearbeitet, sondern der Liefergegenstand aus-

118

<sup>1</sup> Die Steuerschuldnerschaft des Empfängers der Werklieferung ist durch die Ermächtigung des Art. 194 MwStSystRL gedeckt (Anm. 52 f.).

<sup>2</sup> Vgl. auch *Stadie*, UStG, 2009, § 3 UStG Rz. 107 f.

schließlich aus vom Lieferer beschafften Teilen hergestellt wird. In solchen Fällen liegt eine „normale“ **Lieferung** vor (vgl. auch § 651 BGB, wonach auf einen derartigen Vertrag die Regeln des Kaufvertrages und nicht des Werkvertrages anzuwenden sind). Ist bei einem derartigen im Drittland hergestellten Gegenstand der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG im Inland, weil der **Lieferer Schuldner** der **Einfuhrumsatzsteuer** ist, so kann sich die Frage der Anwendbarkeit des § 13b UStG gar nicht stellen, weil überhaupt keine Werklieferung vorliegt, sondern der Gegenstand einer normalen Lieferung versendet oder befördert wurde<sup>1</sup> (s. auch Art. 201 iVm. Art. 32 Satz 2 MwStSystRL).

- 119 Die **Abgrenzung** der **Werklieferung** von der **Werkleistung** (im engeren Sinne) ist nach der Gesetzessystematik erforderlich, wenn die **Be- oder Verarbeitung** des Gegenstandes **im übrigen Gemeinschaftsgebiet** erfolgt, der Gegenstand anschließend in das Inland versendet oder befördert wird (und der Leistungsempfänger gegenüber dem leistenden „ausländischen“ Unternehmer eine deutsche **USt-IDNr. verwendet**). Handelt es sich um eine Werklieferung, so ist diese zwar nicht im Inland steuerbar, da der Ort im übrigen Gemeinschaftsgebiet liegt (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG), der Leistungsempfänger hat jedoch den **innergemeinschaftlichen Erwerb** zu versteuern (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 1a UStG; s. § 1a Anm. 10, § 1a Anm. 21). Liegt hingegen eine Werkleistung vor, so ist deren Ort nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland, so dass § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 iVm. Abs. 5 Satz 1 UStG greift. Für die Abgrenzung ist auf die **Verkehrsauffassung** abzustellen (§ 3 Anm. 2610 ff.; § 3a nF Anm. 429).
- 120 Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann bei **Reparaturleistungen** aus Vereinfachungsgründen von Werklieferungen ausgegangen werden, wenn der Entgeltteil, der auf das bei der Reparatur verwendete, vom Werkunternehmer selbst beschaffte Material entfällt, mehr als 50 vH des für die Reparatur berechneten Gesamtentgelts beträgt.<sup>2</sup> Die **Abgrenzungsfrage** stellt sich jedoch gar **nicht, wenn Material- und Lohnkosten gesondert berechnet** werden, weil dann hinsichtlich des Materials von einer eigenständigen Lieferung auszugehen ist (§ 3a nF Anm. 431).
- 121 Eine **Abgrenzung** ist indes in der Praxis ohnehin **ohne Belang**, da es **im Ergebnis auf dasselbe** hinausläuft, ob der Leistungsempfänger Steuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb oder für eine ihm gegenüber erbrachte sonstige Leistung schuldet, da auch der Vorsteuerabzug unter identischen Voraussetzungen möglich ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 UStG; dazu § 15 Anm. 544 ff.). Die Adressatenkreise des § 1a UStG und des § 13b UStG sind zwar nach dem Wortlaut nicht identisch, die Unterschiede entfallen jedoch, wenn der in § 1a Abs. 3 UStG genannte Empfängerkreis eine USt-IDNr. verwendet. Eine Abgrenzung scheint für den Fall erforderlich zu sein, dass der Leistungsempfänger eine

1 Das übersehen *Lippross*, Umsatzsteuerrecht, 22. Aufl. 2008, S. 1023 f.; *Hidien*, SteuerStud 2006, 626 (631 FN 1).

2 Vgl. BMF, Schr. v. 12.10.1993 – IV A 2 - S 7100a - 29/93, BStBl. I 1993, 913 = StEK UStG 1980 § 1a Nr. 8; Abschn. 144 Abs. 2 UStR 2008.

natürliche Person ist und die Leistung nicht für sein Unternehmen bezieht, denn insoweit differieren § 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG nach ihrem Wortlaut. Der Unterschied entfällt jedoch bei Verwendung einer USt-IDNr.

Die Einschränkungen des § 13b Abs. 2 Nr. 4 und Abs. 5 Satz 2 UStG für **Bauleistungen** gelten nicht, da § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG unberührt bleibt (Absatz 1 Nummer 4 Satz 2), dh. vorgeht.

frei

123–124

### 3. Unter § 3a Abs. 2 UStG fallende sonstige Leistungen eines außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässigen Unternehmers

Auch bei **Dienstleistungserbringern**, welche **außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässig** sind, wird der Ort nach § 3a Abs. 2 UStG in das Inland bei hier ansässigen Empfängern verlagert. Die Steuerschuldnerschaft des Empfängers *kann* dann nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 iVm. Abs. 5 Satz 1 UStG eintreten<sup>1</sup> (Absatz 1 betrifft nur nach § 3a Abs. 2 UStG steuerpflichtige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers; Anm. 82 ff.). Ein **Junktim** zwischen der Ortsregelung und der Steuerschuldnerschaft besteht **nicht**. Der Ort ist auch dann im Inland, wenn der **Leistungsempfänger** zwar Unternehmer ist, jedoch richtigerweise **nicht der Steuerschuldnerschaft** nach § 13b UStG **unterliegt**, weil seine **Umsätze** vollen Umfangs **steuerfrei** (ohne Vorsteuerabzug) sind oder die Sonderregelungen für **Kleinunternehmer** (§ 19 Abs. 1 UStG) oder für pauschalierende **Landwirte** (§ 24 Abs. 1 UStG) gelten und er nicht über eine USt-IDNr. verfügt (Anm. 478 ff.).

§ 3a Abs. 2 UStG ist ferner unabhängig davon anzuwenden, ob die Dienstleistung **im** außerhalb des Gemeinschaftsgebietes gelegenen **Ansässigkeitsstaat des Dienstleistungserbringers mit einer Umsatzsteuer belastet** wird. Ist das der Fall, so kann bei einer durch die Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG eintretenden Doppelbesteuerung (dazu Einf. Anm. 761 f.) ein Ausgleich nur auf zivilrechtlichem Wege erfolgen.

Bei **juristischen Personen** ist es entsprechend dem Wortlaut der § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG (bzw. des Art. 44 Satz 1 iVm. Art. 43 Nr. 2 MwStSystRL) lediglich erforderlich, dass der juristischen Person eine USt-IDNr. „erteilt“ worden ist (bzw. eine juristische Person „mit einer“ solchen Nummer ist; Art. 43 Nr. 2 und Art. 196 MwStSystRL). Ein Abstellen auf die Verwendung ergäbe auch keinen Sinn, da die USt-IDNr. nur innerhalb der Gemeinschaft ihre Funktion hat. Folglich kommt es insoweit **allein** auf das **Innehaben** der **USt-IDNr.** an. Der **Begriff** der „juristischen Person“ ist auch hier **im** weiteren **gemeinschaftsrechtlichen Sinne** (Anm. 98 ff.) zu verstehen.

<sup>1</sup> Auch insoweit geht es um eine Umsetzung des Art. 196 MwStSystRL (Anm. 43).

128 Da es auch bei diesen sonstigen Leistungen iS des § 3a Abs. 2 UStG um die **Umsetzung des Art. 196 iVm. Art. 44 MwStSystRL** geht, ist deren Transformation in das nationale Recht durch die Formulierungen des § 13b UStG insoweit **nicht vollständig erfolgt**. Nach § 3a Abs. 2 UStG ist der Ort bei Dienstleistungen gegenüber Unternehmern nur dann im Inland, wenn die Leistungen **für das Unternehmen** ausgeführt werden. Art. 44 Satz 1 iVm. Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL fingiert hingegen auch nichtwirtschaftliche Tätigkeitsbereiche als unternehmerisch (Anm. 44). Die **Diskrepanz** entfällt bei im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Dienstleistungserbringern auf Grund der Indizwirkung der mitgeteilten USt-IDNr. (Anm. 83). Sie bleibt jedoch bei den unter § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG fallenden sonstigen Leistungen bestehen, weil eine solche Wirkung einer USt-IDNr. gegenüber **außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässigen Dienstleistungserbringern** nicht eintritt. Führen derartige Unternehmer Dienstleistungen für nichtsteuerbare (nichtunternehmerische) Tätigkeitsbereiche (§ 3a nF Anm. 160) im Inland ansässiger Empfänger aus, so soll nach Art. 44 Satz 1 iVm. Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL der Ort beim Dienstleistungsempfänger sein. Demgegenüber ist § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG nicht anzuwenden, da die Dienstleistung nicht für das Unternehmen des Empfängers erfolgt, so dass sich der Ort nach § 3a Abs. 1 UStG im Drittlandsgebiet befindet. Diese Diskrepanz lässt sich nicht durch richtlinienkonforme Auslegung beseitigen (§ 3a nF Anm. 172). Die Folge ist, dass der Dienstleistungsempfänger abweichend von Art. 196 MwStSystRL nicht nach § 13b UStG die Steuer schuldet.

129 *Beispiel*

Ein in der Schweiz ansässiger Berater berät eine in Deutschland ansässige

- a) **natürliche Person** für ihren nichtunternehmerischen Bereich (Beteiligung an einem Investmentfonds),
- b) Kapitalgesellschaft für ihren nichtunternehmerischen Bereich (schlichte Beteiligungsverwaltung),
- c) unternehmerische juristische Person des öffentlichen Rechts für ihren nichtunternehmerischen Bereich.

Im Falle a) ist der Ort der Beratungsleistung nach § 3a Abs. 1 UStG in der Schweiz, weil die Voraussetzung des § 3a Abs. 2 Satz 2 UStG (für das Unternehmen) nicht erfüllt ist. Die Person schuldet folglich nicht die Steuer nach § 13b UStG. Nach Art. 44 Satz 1 iVm. Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL müsste der Ort hingegen in Deutschland liegen, da die Beteiligung eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit iS des Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL ist (§ 3a nF Anm. 170).

In den Fällen b) und c) gilt Entsprechendes.

130 **Anders** liegt es hingegen, wenn der Empfänger eine **juristische Person** ist und über eine **USt-IDNr.** verfügt; dann greift der Erst-recht-Schluss aus § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG (§ 3a nF Anm. 261).

*Beispiel*

Im vorhergehenden Beispiel verfügen die Kapitalgesellschaft wie auch die jPdÖR über eine USt-IDNr. Hier gilt § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG im Wege des Erst-recht-Schlusses.

131 **Bei** Dienstleistungen, die **ausschließlich im Drittlandsgebiet** erbracht, dh. **verbraucht** (genutzt oder ausgewertet) werden, hat der Gesetzgeber von der Er-

mächtigung des Art. 59a Buchst. a MwStSystRL den Ort als außerhalb der Gemeinschaft gelegen anzusehen, keinen Gebrauch gemacht. Lediglich das BMF verzichtet bei bestimmten Dienstleistungen auf die Besteuerung (Anm. 80).

frei

132

#### 4. Nicht von § 3a Abs. 2 UStG erfasste sonstige Leistungen

Von § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG werden ferner alle weiteren Dienstleistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers erfasst, deren Ort im Inland liegt.<sup>1</sup> Das können sein

133

- sonstige Leistungen im **Zusammenhang mit einem Grundstück** nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG;
- **kurzfristige Vermietungen von Beförderungsmitteln** nach § 3a Abs. 3 Nr. 2, Abs. 6 Nr. 1 oder Abs. 7 UStG;
- **kulturelle, unterhaltende und ähnliche Leistungen** nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG, sofern nicht die **Einschränkungen** nach § 13b Abs. 6 Nr. 4 und 5 UStG gelten (Anm. 155 ff.);
- **Restaurationsleistungen** nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG oder bei Erbringung an Bord eines Beförderungsmittels nach § 3e UStG;
- **Personenbeförderungen** nach § 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG, sofern nicht die **Einschränkungen** nach § 13b Abs. 6 Nr. 1 bis 3 UStG gelten (Anm. 144 ff.); sowie
- bei **juristischen Personen des öffentlichen Rechts ohne USt-IDNr.** sog. **Katalogleistungen** iS des § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1–10 UStG **eines im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmers** nach § 3a Abs. 6 Nr. 2 UStG.

frei

134

#### IV. Lieferungen von Erdgas und Elektrizität (Absatz 2 Nummer 5)

Auch bei Lieferungen von Gas und Elektrizität eines im Ausland ansässigen Unternehmers unter den Bedingungen des § 3g UStG (dazu näher § 3g Anm. 18 ff.) findet eine Verlagerung der Steuerschuld statt, wenn der **Lieferungsempfänger ein Unternehmer** ist (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 iVm. Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 UStG).<sup>2</sup> Die Regelung dient der Vereinfachung, weil dadurch der Lieferer nicht im Inland erfasst werden muss, wenn er nur derartige Umsätze gegenüber Unternehmern erbringt. Die Lieferung muss „unter den Bedingungen des § 3g“ erfolgen. Das ergibt wenig Sinn, weil diese Bestimmung den Ort solcher Lieferungen regelt und § 13b UStG ohnehin voraussetzt, dass der Ort der Lieferung im Inland ist. Die einzige Bedeutung der Bezugnahme auf § 3g UStG liegt darin, dass nicht jede Lieferung von „Gas“, sondern nur eine solche über das **Erdgasnetz** erfasst wird. Der Ort der Lieferung ist gem. § 3g UStG regelmäßig dort, wo der Abnehmer

135

<sup>1</sup> Insoweit ist die Ermächtigungsgrundlage Art. 194 MwStSystRL (Anm. 52f.).

<sup>2</sup> Umsetzung des Art. 195 MwStSystRL.

§ 13b nF Anm. 135–143 Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Stadie)

sein Unternehmen betreibt oder eine feste Niederlassung unterhält, für die die Lieferungen ausgeführt werden.

- 136 Nach dem Wortlaut des § 3g UStG (und der Art. 38 und 39 MwStSystRL) wird jede Form der Elektrizitätslieferung erfasst, selbst solche **in einem Speichermedium** (Batterie). Das dürfte jedoch nicht gewollt sein, weil diese besonderen Ortsregelungen ersichtlich auf die Eigenart der *unkörperlichen* Liefergegenstände zugeschnitten sind und nicht erkennbar ist, warum für **Batterien** als körperliche Gegenstände andere Regeln über den Ort der Lieferung als die normalen gelten sollten (§ 3g Anm. 26). Anderenfalls würde bei der Lieferung von Batterien der Erwerber keinen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern, sondern Steuerschuldner nach § 13b UStG sein, was indes im Ergebnis auf dasselbe hinausläufe (Anm. 22).
- 137 Gibt ein Energieversorger seine **Überkapazitäten** in Verbindung mit einer Zuzahlung ab, um sich eigene höhere Aufwendungen für das Zurückfahren der eigenen Produktionsanlagen zu ersparen, so wird keine Energie geliefert, sondern der **Abnehmer** erbringt eine **sonstige Leistung** in Gestalt der Vernichtung der Energie (§ 3g Anm. 38). Der **Ort** dieser sonstigen Leistung ist beim Lieferer als Empfänger der Dienstleistung (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG). Ist dieser, nicht jedoch der Abnehmer, im Inland ansässig, so ist er **Schuldner der Umsatzsteuer** (§ 13b Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 iVm. Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 UStG; Anm. 76 ff., 125). Entsprechendes gilt im umgekehrten Fall (Art. 44 iVm. Art. 196 MwStSystRL).
- 138 Ebenfalls keine Lieferung liegt bei der Zuleitung von sog. **Pumpstrom** an ein Pumpspeicherwerk vor; vielmehr erbringt dessen Betreiber eine **sonstige Leistung** in Gestalt der „Verwahrung“ der Elektrizität (§ 3g Anm. 40).
- 139 Die Ortsbestimmungen des § 3g UStG (bzw. der Art. 38 und 39 MwStSystRL) knüpfen an **Verhältnisse des Abnehmers** an, so dass der **Ort** der Energielieferung von Umständen abhängt, die der im Ausland ansässige Lieferer nicht stets beurteilen kann. Dieser wäre mithin nicht immer in der Lage zu entscheiden, ob er als Lieferer oder ob der Abnehmer Schuldner der Umsatzsteuer ist. Da den Lieferer als zwangsverpflichteten Gehilfen der Steuergläubiger (Einf. Anm. 197 ff.) indes **keine Nachforschungspflichten** treffen, darf dieser sich im Regelfall an äußeren Umständen orientieren (Auftreten als Energiehändler, § 3g Anm. 57; Messeinrichtung als Ort der Nutzung oder des Verbrauchs, § 3g Anm. 81 und § 3g Anm. 89). Mit seiner Rechnung (§ 14a Abs. 5 UStG), in der keine Steuer ausweist, bringt er zum Ausdruck, dass er von der Steuerschuldnerschaft des Abnehmers ausgeht.

140–142 frei

### V. Ausnahmen (Absatz 6)

- 143 Die Absätze 1 bis 5 finden bei den in § 13b Abs. 6 UStG genannten sonstigen Leistungen keine Anwendung. Die Ausnahmen wirken sich nur bei den in Ab-

satz 1 und Absatz 2 Nummer 1 genannten sonstigen Leistungen nicht im Inland ansässiger Unternehmer aus. Die Nichtanwendung der Absätze 1 bis 5 bedeutet, dass nicht die Entstehungsregeln der Absätze 1 bis 4, sondern die des § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG, und nicht die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach Absatz 5, sondern die des Dienstleistungserbringers nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG gilt.

### 1. Bestimmte Personenbeförderungen (Nummern 1–3)

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers tritt nicht ein, wenn die sonstige Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers in einer Personenbeförderung besteht, die der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 UStG) unterlegen hat, oder mit einem Taxi durchgeführt worden ist oder im grenzüberschreitenden Luftverkehr erfolgte (§ 13b Abs. 3 Nr. 1–3 UStG). 144

Die **Beförderungseinzelbesteuerung** hat bei Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen, wenn eine **Grenze zum Drittlandsgebiet überschritten** wird, zu erfolgen (§ 16 Abs. 5 Satz 1 UStG). Nach dem Wortlaut der Vorschrift entfielen die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur dann, wenn die Personenbeförderung der Beförderungseinzelbesteuerung „unterlegen hat“, so dass sie griffe, wenn die Besteuerung nach § 16 Abs. 5 UStG nicht durchgeführt worden ist. Den Leistungsempfänger trifft jedoch keine Nachforschungspflicht, so dass die Steuerschuldnerschaft unzumutbar wäre. Auch die Finanzverwaltung interpretiert die Vorschrift in diesem Sinne.<sup>1</sup> 145

**Personenbeförderung mit einem Taxi** ist nicht die Gestellung eines Mietwagens, da vom leistenden Unternehmer dann lediglich ein Beförderungsmittel vermietet wird (vgl. § 3a nF Anm. 327). 146

Die **grenzüberschreitende Personenbeförderung im Luftverkehr** ist aus dem Anwendungsbereich des § 13b UStG herausgenommen, weil die Besteuerung, sofern die Steuer nicht ohnehin, wie in den meisten Fällen, nach § 26 Abs. 3 UStG erlassen ist, beim Leistungsempfänger praktisch undurchführbar ist.<sup>2</sup> Vom Leistungsempfänger kann nicht die Kenntnis derjenigen im Ausland ansässigen Luftfahrtsunternehmer erwartet werden, denen die Steuer nicht erlassen worden ist. 147

frei

148–149

<sup>1</sup> Vgl. Abschn. 182a Abs. 25 Satz 3 UStR 2008 zu § 13b Abs. 3 Nr. 1 UStG aF.

<sup>2</sup> Stellungnahme des Bundesrates zum StÄndG-E 2003 und Gegenäußerung der Bundesregierung dazu, BT-Drucks. 15/1798, 10, 19 – Zu Nummer 23 (Artikel 4 Nummer 12a – neu § 13b Abs. 3 UStG); vgl. auch Bericht des FinAussch. zum StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1945 – Begr. Zu Artikel 4 Nummer 12a (§ 13b Abs. 3 UStG).

## 2. Leistungen bei Messen, Ausstellungen und Kongressen

### a) Einräumung von Eintrittsberechtigungen (Nummer 4)

- 150 Der Leistungsempfänger wird nicht zum Steuerschuldner, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers in der Einräumung der Eintrittsberechtigung für Messen, Ausstellungen und Kongresse im Inland besteht (Absatz 6 Nummer 4). Wenn ein im Ausland ansässiger Veranstalter von Messen, Ausstellungen oder Kongressen im Inland den Besuchern Eintrittsberechtigungen einräumt, so ist der **Ort** dieser Dienstleistungen gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG am **Veranstaltungsort** (§ 3a nF Anm. 379).
- 151 Der **Veranstalter** ist **Schuldner** der Umsatzsteuer, weil § 13b Abs. 5 UStG nicht anzuwenden ist (Absatz 6 Nummer 4). Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Bestimmung des jeweiligen Status der Besucher (Nichtunternehmer, Unternehmer, Vertreter einer juristischen Person des öffentlichen Rechts) unzumutbare Schwierigkeiten bereitet. Ferner dient die Regelung der **Vereinfachung**, weil nunmehr der Veranstalter die gesamten Umsätze anmeldet, anstatt dass dieses durch eine Vielzahl von Teilnehmern (soweit sie die Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 UStG erfüllen) erfolgt.<sup>1</sup>
- 152 Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen unter die Umsätze, die zur „**Einräumung der Eintrittsberechtigung**“ gehören, auch im Zusammenhang mit den Teilnahmeentgelten stehende „**Nebenleistungen**“ fallen, wenn diese zusammen mit der Einräumung der Eintrittsberechtigung als einheitliche Leistung angeboten werden. Dazu sollen zB **Beförderungsleistungen, Vermietungen** von Fahrzeugen und die **Unterbringung** zählen.<sup>2</sup> Dabei handelt es sich indes mE nicht um Nebenleistungen (zum Begriff § 3a nF Anm. 84), jedenfalls dann nicht, wenn sie gesondert berechnet werden (§ 3a nF Anm. 85). Allerdings ist diese großzügige Gesetzes-„Auslegung“ unter Vereinfachungsgesichtspunkten sachgerecht.

153–154 frei

### b) Sog. Durchführungsgesellschaften für im Ausland ansässige Unternehmer (Nummer 5)

- 155 Der Leistungsempfänger wird ebenfalls nicht zum Steuerschuldner bei sonstigen **Leistungen** einer im Ausland ansässigen Durchführungsgesellschaft **an im Ausland ansässige Unternehmer**, soweit diese Leistung im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen im Inland steht (Absatz 6 Nummer 5).
- 156 Sog. **Durchführungsgesellschaften** werden im Rahmen von Messen und Ausstellungen vor allem bei Gemeinschaftsausstellungen **von Ausstellern**, die zu meist aus demselben Land kommen, zwischen sich und dem Veranstalter **inge-**

1 Vgl. Begr. RegE JStG 2007, BR-Drucks. 622/06 – Zu Artikel 7 Nummer 6 Buchstabe b.

2 Abschn. 182a Abs. 26 Satz 2 UStR 2008 zu § 13b Abs. 3 Nr. 4 UStG aF.

**schaltet.** Die Durchführungsgesellschaft organisiert für diese Aussteller die Gemeinschaftsausstellung im eigenen Namen. Bei dieser Konstellation erbringen der Veranstalter und ggf. andere Unternehmer ihre sonstigen Leistungen gegenüber der Durchführungsgesellschaft, welche ihrerseits entsprechende Dienstleistungen gegenüber den Ausstellern ausführt.

Da die **Durchführungsgesellschaft** als Unternehmer, welcher die Umsätze ausgeführt hat, **Schuldner** der Steuer ist (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG), müssen die Dienstleistungsempfänger hinsichtlich der ihnen von der Durchführungsgesellschaft in Rechnung gestellten Umsatzsteuer die **Vergütung** als **Vorsteuer** beim **Bundeszentralamt** für Steuern beantragen (§ 18 Abs. 9 UStG iVm. §§ 59 ff. UStDV).

**Sonstige Leistungen** (Dienstleistungen) **im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen** bestehen nicht nur aus der Überlassung von Standflächen, sondern können auch betreffen<sup>1</sup>

- die technische Versorgung und Betreuung sowie die Bewachung der überlassenen Stände,
- die Planung und Gestaltung sowie den Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen,
- die werbemäßige Betreuung, Schreib- und Übersetzungsdienste uÄ.

Diese Dienstleistungen werden nicht stets mit eigenen Kräften der Durchführungsgesellschaft, sondern häufig unter **Einschaltung anderer Unternehmer** erbracht (dazu Anm. 161).

Sofern diese Leistungen als **Leistungspaket** erbracht werden und als eine **einheitliche Leistung** anzusehen sind, handelt es sich bei dieser um eine Dienstleistung, die mit der Veranstaltung zusammenhängt und für deren Ausübung unerlässlich ist, mithin unter § 3a Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a UStG fällt, so dass der **Ort** der Dienstleistung der Durchführungsgesellschaft dort ist, wo die **Veranstaltung** stattfindet (§ 3a nF Anm. 381).

Soweit die Dienstleistungen **gesondert** zu **betrachten** sind, was mE dann der Fall ist, wenn sie gesondert berechnet werden (§ 3a nF Anm. 85), können für diese unterschiedliche Bestimmungen der §§ 3a und 3b UStG einschlägig sein.<sup>2</sup> Bei Dienstleistungen, die unter § 3a Abs. 2 UStG fallen (zB **Werbeleistungen**, **Übersetzungen**), ist der Ort dann dort, wo der Leistungsempfänger, dh. der jeweilige Aussteller ansässig ist. Die Steuerschuldnerschaft richtet sich insoweit nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates (Art. 196 MwStSystRL).

Soweit die Durchführungsgesellschaft die Dienstleistungen durch **Subunternehmer** erbringen lässt, ändert das nichts am Charakter und damit am Ort der Leis-

1 Ausführlich dazu BMF, Schr. v. 4.9.2009 – IV B 9 - S 7117/08/10001, BStBl. I 2009, 1005 – Rz. 52.

2 Vgl. BMF, Schr. v. 4.9.2009 – IV B 9 - S 7117/08/10001, BStBl. I 2009, 1005 – Rz. 53.

tungen der Durchführungsgesellschaft, weil die Leistungen der Subunternehmer der Durchführungsgesellschaft als eigene zugerechnet werden. Für die Leistungen der im Ausland ansässigen Subunternehmer bleibt es bei der Grundregel des § 13b UStG.

- 162 Soweit keine Gesellschaft, sondern eine **Botschaft** oder ein Konsulat des ausländischen Staates die Gemeinschaftsausstellung nach Art einer Durchführungsgesellschaft organisiert, kann nach dem klaren Wortlaut des § 13b Abs. 6 Nr. 5 UStG diese Vorschrift nicht herangezogen werden, weil ein **ausländischer Staat** nicht als „Gesellschaft“ angesehen werden kann. Allerdings will die Finanzverwaltung gleichwohl die Bestimmung entsprechend anwenden.<sup>1</sup>

163–169 frei

## VI. Im Ausland/übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer (Absatz 7)

### 1. Allgemeines

- 170 § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG unterscheidet zwischen im Ausland ansässigen und im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern. Diese **Unterscheidung** ist durch Absatz 1 bedingt (Anm. 72). Ein **im Ausland ansässiger Unternehmer** soll ein Unternehmer sein, der weder im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) noch auf der Insel Helgoland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte hat (Halbsatz 1). Ein **im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer** soll ein Unternehmer sein, der in den Gebieten der übrigen Mitgliedstaaten der EU, die nach dem Gemeinschaftsrecht (Unionsrecht?) als Inland dieser Staaten gelten, *einen* Wohnsitz, *einen* Sitz, *eine* Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte hat (Halbsatz 2). Diese Umschreibungen sind nicht nur dilettantisch (Anm. 171 f.), sondern sogar auch noch **fehlerhaft** (Anm. 175).
- 171 Maßgebend ist vor allem nicht, dass der Unternehmer im Ausland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, sondern dass er **nicht** im Geltungsbereich des Gesetzes, dh. auf dem **Territorium** der Bundesrepublik **Deutschland** keines der Ansässigkeitskriterien erfüllt. Während die 6. EG-Richtlinie in Art. 21 Abs. 1 Buchst. b noch denselben Formulierungsfehler enthielt, spricht die Mehrwertsteuersystemrichtlinie nunmehr zutreffend durchgängig von einem Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Steuer geschuldet wird (Anm. 25). Es ist deshalb unverständlich, dass der deutsche Gesetzgeber weiterhin in § 13b Abs. 7 UStG an der fehlerhaften Formulierung festhält.<sup>2</sup>

1 Vgl. zu § 13b UStG aF Abschn. 182a Abs. 27 Satz 3 UStR 2008 iVm. BMF, Schr. v. 4.9.2009 – IV B 9 - S 7117/08/10001, BStBl. I 2009, 1005 – Rz. 55.

2 Das BMF (als Gehilfe des Gesetzgebers) hat nun endlich seinen Fehler erkannt und spricht in der Bescheinigung nach § 13b Abs. 7 Satz 4 UStG (Anm. 237) von der Ansässigkeit im Inland; BMF, Schr. v. 21.7.2010 – IV D 3 - S 7279/10/10002, BStBl. I 2010, 626 – Anlage USt 1 TS.

Richtigerweise müsste von von einem **nicht im Geltungsbereich des Gesetzes** oder von einem nicht im **staatsrechtlichen Inland** – im Falle des Absatzes 1 ergänzt um „aber im übrigen Gemeinschaftsgebiet“ – ansässigen Unternehmer gesprochen werden, denn es kommt nicht darauf an, dass der leistende Unternehmer im Ausland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig ist. Entscheidend ist allein, dass dieser nicht im staatsrechtlichen Inland ansässig ist und damit **für den Steuergläubiger schwer oder gar nicht erreichbar** ist. Auch ein Unternehmer, der nirgends ansässig ist, erfüllt deshalb die Voraussetzungen. 172

Im Hinblick auf den **Zweck** der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft, die Besteuerung sicherzustellen, müsste nicht nur maßgebend sein, ob der leistende Unternehmer für den Steuergläubiger erreichbar ist, sondern vor allem auch, ob dieser im Inland über Vermögen verfügt, in das zur Verwirklichung des Steueranspruchs vollstreckt werden könnte. Die von § 13b Abs. 7 UStG und von Art. 194 bis 196 MwStSystRL (Anm. 43, 52) gewählten Kriterien stellen darauf jedoch nicht ab, da die genannten Ansässigkeitsformen nicht notwendig mit inländischem Vermögen verbunden sein müssen. Sie indizieren lediglich die **Erreichbarkeit** und die **Möglichkeit der Erfassung** des Unternehmers durch die inländische Finanzverwaltung. 173

Aus Art. 192a MwStSystRL (Anm. 35) iVm. Art. 58 und 59 MwStSystRL folgt indes sogar, dass der **Wohnsitz** oder gewöhnliche Aufenthaltsort (zu diesen Begriffen § 3a nF Anm. 479 ff.) **im Inland ohne Bedeutung** sein soll, wenn der leistende Unternehmer mit dem Sitz der **wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland** ansässig ist (Anm. 41). Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers soll mithin selbst dann eintreten, wenn der leistende Unternehmer auf Grund seines Wohnsitzes im Inland nicht nur erreichbar ist, sondern sogar Vermögen im Inland hat. Diese **Erweiterung des Anwendungsbereichs der Steuerschuldnerschaft der Leistungsempfänger** ist allerdings sachgerecht, weil die Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) den Leistungsempfänger belasten will und außerdem auch die Möglichkeiten des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugs eingeschränkt werden. Der Gesetzgeber hat mit § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG diese Vorgabe der MwStSystRL nicht beachtet (Anm. 183) und hält zudem weiterhin an dem verfehlten „Sitz“ fest (Anm. 187). 174

Der ohnehin **überflüssige § 13b Abs. 7 Satz 1 Halbs. 2 UStG** ist ferner in weiterer Hinsicht **fehlerhaft formuliert**. Danach ist ein Unternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig, wenn er in den Gebieten der übrigen Mitgliedstaaten „einen“ Wohnsitz, „einen“ Sitz, „eine“ Geschäftsleitung (Die Formulierungen „einen“ Sitz und „eine“ Geschäftsleitung ergeben keinen Sinn, da jeder Unternehmer nur einen Sitz und nur eine Geschäftsleitung haben kann) oder eine Betriebsstätte hat. Folglich könnte der Unternehmer neben „einem“ Wohnsitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet einen weiteren Wohnsitz im Inland haben und wäre gleichwohl ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer. Die Umschreibung müsste, wenn sie nicht ohnehin überflüssig wäre, folgenden Einschub enthalten: „ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer ist ein *in Halbsatz 1 bezeichneter* Unternehmer, der ...“ 175

- 176 Maßgebend ist die **Ansässigkeit desjenigen Unternehmers, dem die Leistung** (der Umsatz) **zuzurechnen** ist. Die Zurechnung von Umsätzen richtet sich grundsätzlich danach, wer aus dem zugrunde liegenden Vertrag zur Leistung verpflichtet ist (vgl. § 1 Anm. 92).<sup>1</sup> Kommen als leistende Unternehmer nur Personen in Betracht, die jeweils nicht im Inland ansässig sind, so kann die Frage, wem die Leistung zuzurechnen ist, dahinstehen.<sup>2</sup> War für den Leistungsempfänger **nicht erkennbar**, dass sein **im Inland ansässiger vermeintlicher Vertragspartner nicht der Leistende, sondern** lediglich eine Schein- bzw. Briefkasten-GmbH usw. oder nur ein **Strohmann** o.Ä. ist, so ist er, sofern es sich nicht um Bauleistungen iS des § 13b Abs. 2 Nr. 4 iVm. Abs. 5 Satz 2 UStG handelt, nicht Steuerschuldner (Anm. 247).
- 177 **Musste** hingegen der Leistungsempfänger **Zweifel haben**, ob nicht statt seines im Inland ansässigen vermeintlichen Vertragspartners ein im Ausland ansässiger **Hintermann** der Leistende ist, so muss der Leistungsempfänger sich von seinem im Inland ansässigen Vertragspartner durch eine **Bescheinigung** des für ihn zuständigen Finanzamts nachweisen lassen, dass er der leistende Unternehmer ist (Anm. 248). Bei Bauleistungen (iS des Absatzes 2 Nummer 4) kann jedoch die Steuerschuldnerschaft gleichwohl eingreifen, wenn der Leistungsempfänger seinerseits Bauleistungen erbringt (Absatz 5 Satz 2; Anm. 360).

178–180 frei

## 2. Ansässigkeitskriterien (Satz 1)

### a) Vorbemerkungen

- 181 Die Tatsache, dass ein Unternehmer im Inland von einem Finanzamt für Zwecke der Umsatzsteuer „erfasst ist“ (vgl. § 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG) oder „geführt“ wird, begründet allein keine Ansässigkeit im Inland.<sup>3</sup> Das Gleiche gilt, wenn diesem eine deutsche USt-IDNr. erteilt worden ist.<sup>4</sup> Maßgebend sind allein die in § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG genannten Kriterien, die allerdings weiterhin beharrlich vom Gesetzgeber abweichend von der MwStSystRL formuliert werden.

182 frei

### b) Unbeachtlichkeit des Wohnsitzes

- 183 Verwundern muss, dass der Gesetzgeber weiterhin für die Nichtansässigkeit im Inland das kumulative Nichtvorliegen der genannten Kriterien verlangt, obwohl **nach der Richtlinie der Wohnsitz kein Ansässigkeitsmerkmal** sein soll (Anm. 41). Das gilt für **alle Fälle des § 13b UStG**, bei denen es auf die Ansäs-

1 Dazu auch *Stadie*, UStG, 2009, § 1 UStG Rz. 66 ff.

2 Vgl. BFH v. 17.6.2004 – V R 61/00, BStBl. II 2004, 970 – zu §§ 51 ff. UStDV aF.

3 Abschn. 182a Abs. 29 Satz 5 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

4 Vgl. Abschn. 182a Abs. 29 Satz 6 UStR 2008 zu § 13b UStG aF – mit der unverständlichen Einschränkung „grundsätzlich“.

sigkeit ankommt, nicht nur, soweit zwingende Richtlinienvorgaben umgesetzt werden, sondern auch soweit von der Ermächtigung des Art. 194 MwStSystRL Gebrauch gemacht wird (Anm. 53). Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit dem Wohnsitz entsprechen kann (Anm. 41 aE, Anm. 190).

Dass die Erwähnung des Wohnsitzes auch im Rahmen des § 13b UStG **unbeachtlich** ist, folgt allerdings aus dessen Absatz 7 Satz 2, denn wenn für die Ansässigkeit im Inland eine nichtbeteiligte inländische Betriebsstätte unbeachtlich ist, so muss dies erst recht für den Wohnsitz (und den Sitz) des leistenden Unternehmers gelten<sup>1</sup>, da der Leistungsempfänger noch weniger beurteilen kann, ob diese Ansässigkeitskriterien erfüllt sind. Zum selben Ergebnis führt die richtlinienkonforme Reduktion des Gesetzeswortlauts (zur Unbeachtlichkeit des „Sitzes“ s. Anm. 187).

Wohnsitz ist zudem gem. § 8 AO der Ort, an dem eine Person eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass sie diese beibehalten und benutzen wird. Da § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG auf „einen“ Wohnsitz abstellt (ebenso § 14b Abs. 3 UStG; anders § 22a Abs. 1 UStG: „seinen“<sup>2</sup>) und eine Person mehrere Wohnsitze iS des § 8 AO haben kann, würde ein beliebiger Wohnsitz des leistenden Unternehmers im Inland ausreichen, um dessen Ansässigkeit im Inland zu begründen. Es muss auch davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber den Wohnsitzbegriff der Abgabenordnung im Auge hatte, da das Gesetz an anderer Stelle von „Wohnort“ spricht (§ 6 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3a Nr. 1 UStG). Es handelt sich nicht um ein Redaktionsversehen, da die bis heute unveränderten Ansässigkeitskriterien 2001 aus § 51 Abs. 3 UStDV aF übernommen worden waren und auf diesen Fehler der Gehilfen des Gesetzgebers schon seit vielen Jahren hingewiesen wird. Sofern es überhaupt auf den Wohnsitz ankäme, so würde ein solcher iS des § 8 AO nicht ausreichen<sup>3</sup>, da die Ansässigkeitskriterien **EG-Richtlinien-konform** auszulegen sind<sup>4</sup>, so dass der **Wohnsitz** oder **übliche Aufenthaltsort** im Sinne der MwStSystRL maßgebend wäre (dazu § 3a nF Anm. 479 ff.).

frei 186

### c) Sitz, Geschäftsleitung

Den **Sitz** hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 11 AO an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Die Anknüpfung an den Sitz iS der Abgabenordnung ist nicht sachgerecht, da mit einem Sitz im Inland nicht zwingend eine Erreichbarkeit durch die deutsche Finanzverwaltung verbunden ist.

1 AA *Monfort*, DStR 2009, 297 (302).

2 Vgl. auch die widersprüchlichen Formulierungen in § 20a Abs. 1 Satz 1 und § 21 Abs. 1 Satz 1 AO.

3 AA zu § 51 Abs. 3 UStDV aF BFH v. 23.4.1997 – V B 74/96, BFH/NV 1997, 817.

4 AA *Mößlang* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13b UStG Rz. 15 aE – Lfg. 61, April 2009.

Das Merkmal ist auch **nicht EU-Richtlinien-konform**.<sup>1</sup> Nach Art. 44 und 45 MwStSystRL ist für die Ansässigkeit auf den **Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit** abzustellen.<sup>2</sup> Folglich reicht bei der gebotenen EU-Richtlinien-konformen Auslegung des § 13b UStG der formale (statuarische) Sitz nicht aus, um eine Ansässigkeit im Inland zu begründen.<sup>3</sup> Das Merkmal des satzungsmäßigen Sitzes dient lediglich dazu, bei einer Körperschaft, Gesellschaft u.Ä. – ebenso wie die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen – deren Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen<sup>4</sup>, sagt aber nichts darüber aus, wo die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird. Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit kann sich deshalb allein nach dem Ort der Geschäftsleitung iS des § 10 AO richten, da diese Begriffe gleichen Inhalts sind (Anm. 189).

188 Die Richtlinie scheint indes auf den ersten Blick den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht als Ort der Geschäftsleitung zu verstehen, da in Ermangelung eines solchen Sitzes (bei natürlichen Personen) auf den Wohnsitz abzustellen sei (Art. 44 Satz 3 und Art. 45 Satz 3 MwStSystRL), was überflüssig wäre, wenn es auf den Ort der Geschäftsleitung ankäme, da dieser dann automatisch am Wohnsitz des Steuerpflichtigen wäre. Eine solche Auslegung ergäbe jedoch keinen Sinn, denn wonach soll sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmen, wenn nicht danach, wo die Geschäfte geführt werden, so dass die Erwähnung des Wohnsitzes nur der (überflüssigen) Klarstellung dienen kann.

189 Der **Ort der Geschäftsleitung** ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Folglich kommt es darauf an, wo der für die Führung der Geschäfte maßgebliche Wille gebildet wird, was sich nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall richtet. Die Begriffe „Ort der Geschäftsleitung“ (§ 10 AO) und „**Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit**“ iS der MwStSystRL sind gleichen Inhalts<sup>5</sup> (s. auch § 3a nF Anm. 186). Das ist der Ort, an dem die **wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung** des Unternehmens getroffen und die Handlungen zu dessen zentraler Verwaltung<sup>6</sup> vorgenommen werden.<sup>7</sup> Danach ist es nicht ausgeschlossen, dass sich der Sitz der wirtschaftli-

---

1 Worauf es allerdings nach der Ansicht von *Möjßlang* nicht ankommen soll; *Möjßlang* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13b UStG Rz. 15 aE – Lfg. 61, April 2009.

2 Vgl. BFH v. 22.5.2003 – V R 97/01, StRK UStG 1993 § 18 Abs. 9 R. 4 = BStBl. II 2003, 819.

3 AA *Haberland*, UR 2008, 575; *Möjßlang* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13b UStG Rz. 15 – Lfg. 61, April 2009.

4 Vgl. EuGH v. 14.12.2000 – Rs. C-141/99, EuGHE 2000, I-11619 = StRK EGV Art. 52 R. 20 = BFH/NV 2001, Beilage 1, 1 – Rz. 20; EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00, EuGHE 2002, I-9919 = StRK EGV Art. 52 R. 24 = IStR 2002, 809.

5 AA BFH v. 22.1.2004 – V R 71/01, BStBl. II 2004, 630.

6 Vgl. auch Art. 3 Abs. 1 EUInsVO (VO [EG] Nr. 1346/2000, ABl. EG Nr. L 160/2000, 1): „Mittelpunkt seiner hauptsächlichen Interessen.“

7 Vgl. für eine Gesellschaft EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06, EuGHE 2007, I-5655 = UR 2007, 654 – Rz. 60. Vgl. auch Art. 14 (Abs. 1) des Vorschlags der Kommission v. 17.12.2009 für eine DurchführungsVO zur MwStSystRL, KOM (2009) 0672 endg., mit dem diese Rechtsprechung des EuGH kodifiziert werden soll.

chen Tätigkeit und der Ort, von dem aus die wirtschaftliche Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird, unterscheiden.<sup>1</sup>

Auch wenn diese Orte im Regelfall übereinstimmen, so ist es doch auch bei einem gewerblichen Unternehmen, welches von einer natürlichen Person betrieben wird, möglich, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit sich am **Wohnsitz** des Inhabers und nicht dort befindet, wo tatsächlich mit Hilfe eigenen Personals oder durch Subunternehmer produziert usw. wird.<sup>2</sup> Vor allem bei Unternehmern, die ihre Geschäfte ausschließlich über elektronische Medien tätigen, kann sich der Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit am Wohnsitz (oder gewöhnlichen Aufenthaltsort) des Steuerpflichtigen/Unternehmers (oder seines **Alleingeschäftsführers**<sup>3</sup>, vgl. auch Anm. 191 aE) befinden.

Der **EuGH** sieht den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit zu Recht bei **Gesellschaften** als den Ort an, an dem die **wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung** dieser Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden.<sup>4</sup> Das entspricht dem, was § 10 AO unter dem Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung versteht.<sup>5</sup> Bei der Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit soll nach Auffassung des EuGH eine Vielzahl von Faktoren zu berücksichtigen sein, und zwar in erster Linie der statuarische Sitz<sup>6</sup>, der Ort der zentralen Verwaltung, der Ort, an dem die Führungskräfte der Gesellschaft zusammentreffen, und der – gewöhnlich mit diesem übereinstimmende – Ort, an dem die allgemeine Unternehmenspolitik dieser Gesellschaft bestimmt wird. Andere Elemente, wie der **Wohnsitz der Hauptführungskräfte**, der Ort, an dem die Verwaltungsunterlagen erstellt und die Bücher geführt werden, und der Ort, an dem die Finanz- und insbesondere die Bankgeschäfte hauptsächlich wahrgenommen werden, können ebenfalls in Betracht gezogen werden.<sup>7</sup>

An den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit/Ort der Geschäftsleitung sind dieselben Anforderungen wie an eine feste Niederlassung zu stellen<sup>8</sup>, da Letztere ein

1 Vgl. EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06, EuGHE 2007, I-5655 = UR 2007, 654 – Rz. 59.

2 Vgl. BMF, Schr. v. 4.9.2009 – IV B 9 - S 7117/08/10001, BStBl. I 2009, 1005 – Rz. 9.

3 BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 = StRK AO 1977 § 10 R. 6.

4 EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06, EuGHE 2007, I-5655 = UR 2007, 654 – Rz. 60; vgl. auch BFH v. 14.5.2008 – XI R 58/06, BStBl. II 2008, 831; ferner BGH v. 10.3.2009 – VIII ZB 105/07, DStR 2009, 1967 – zu § 17 Abs. 1 Satz 2 ZPO.

5 Vgl. auch § 17 Abs. 1 Satz 2 ZPO, wonach als Sitz einer Gesellschaft, wenn sich nichts anderes ergibt, der Ort gilt, wo die Verwaltung geführt wird.

6 Dass der statuarische Sitz an erster Stelle genannt wird, muss verwundern (Anm. 187). Gemeint ist wohl, dass dieser indizielle Wirkung hat, dh. lediglich Ausgangspunkt der Betrachtungen ist.

7 EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06, EuGHE 2007, I-5655 = UR 2007, 654 – Rz. 61. Vgl. auch Art. 14 (Abs. 2 und 3) des Vorschlags der Kommission v. 17.12.2009 für eine DurchführungsVO zur MwStSystRL, KOM (2009) 0672 endg., mit dem diese Rechtsprechung des EuGH kodifiziert werden soll.

8 Unklar EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06, EuGHE 2007, I-5655 = UR 2007, 654 – Rz. 58.

§ 13b nF Anm. 192–198 Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Stadie)

Minus gegenüber Ersterer ist. Folglich verlangt auch der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit einen hinreichenden Grad an **Beständigkeit** (vgl. Anm. 201 zur festen Niederlassung). Ein **Baucontainer** kommt deshalb grundsätzlich nicht als Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit/Geschäftsleitung in Betracht.<sup>1</sup>

193 Folglich kann auch eine fiktive Ansiedlung in der Form, wie sie für eine „**Briefkastenfirma**“ oder für eine „**Strohfirma**“ charakteristisch ist, nicht den Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit darstellen.<sup>2</sup>

194 Bei einer **Kapitalgesellschaft** wird in einem derartigen Fall ohnehin regelmäßig der **Alleingesellschafter** *unter* dem Namen dieser Gesellschaft handeln, so dass ihm deren auf dem Papier getätigte Umsätze zuzurechnen sind (§ 2 Anm. 469 und § 2 Anm. 481) und es auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Alleingesellschafters ankommt, welcher bei einer natürlichen Person der Wohnsitz sein kann (Anm. 190).

*Beispiel*<sup>3</sup>

Eine inländische GmbH, welche eine ambulante HNO-Klinik betrieb, bezog der äußeren Gestaltung nach von einer in Estland registrierten Aktiengesellschaft AS Dienstleistungen in Gestalt der Patientenverwaltung (Terminvereinbarungen, Aktenverwaltung u.Ä.). Die estnischen Steuerbehörden konnten indes keine nennenswerten Aktivitäten in Estland feststellen. Einziger Vorstand der AS war der in Deutschland wohnhafte Gesellschafter-Geschäftsführer G der GmbH. Das Finanzgericht ging davon aus, dass die AS nach den Kriterien der og. EuGH-Entscheidung (Anm. 191) in Deutschland ansässig gewesen sei, so dass die GmbH nicht nach § 13b UStG Schuldner der Umsatzsteuer sei. Richtigerweise dürfte leistender Unternehmer der G gewesen sein, weil er *unter* dem Namen der AS tätig war, so dass ihm die Umsätze als im Inland ansässiger Unternehmer zuzurechnen waren.

195–197 frei

**d) Betriebsstätte**

**aa) Vorbemerkungen**

198 **Bis 2009** verwendete § 13b Abs. 4 Satz 1 UStG aF statt des Begriffs der Betriebsstätte den der „**Zweigniederlassung**“ (Anm. 27 aE). Eine Begründung für diese **Ersetzung** findet sich in den Gesetzesmaterialien nicht. Möglicherweise soll sie der Vereinheitlichung der Begriffe im Umsatzsteuergesetz und in der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung dienen, denn nunmehr wird ab 2010 in § 3a und § 13b UStG sowie in § 59 Satz 2 UStDV einheitlich von „Betriebsstätte“ ge-

1 So aber zu § 10 AO BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 = StRK AO 1977 § 10 R. 6.

2 EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06, EuGHE 2007, I-5655 = UR 2007, 654 – Rz. 62; BFH v. 14.5.2008 – XI R 58/06, BStBl. II 2008, 831. Vgl. auch Art. 14 (Abs. 4) des Vorschlags der Kommission v. 17.12.2009 für eine DurchführungsVO zur MwStSystRL, KOM (2009) 0672 endg., wonach allein aus dem Vorliegen einer Postanschrift nicht geschlossen werden kann, dass sich dort der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit befindet.

3 Nach FG Düsseldorf v. 14.3.2008 – 5 V 3351/07 A (U), mitgeteilt von *Haberland*, UR 2008, 575 (576).

sprochen. Es kann indes bezweifelt werden, dass die Vereinheitlichung der Begriffe das Motiv war, denn in § 6 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 22 Abs. 4a Nr. 2 und § 22a Abs. 1 UStG findet sich weiterhin die „Zweigniederlassung“. Allerdings muss das nicht viel heißen, sondern kann auch schlicht auf den fehlenden Überblick der Gehilfen des Umsatzsteuergesetzgebers zurückzuführen sein.

Für das Motiv der **Vereinheitlichung** der Begriffe spricht, dass in der französischen Rechtssprache der Begriff „etablissement stable“ sowohl dem deutschen Begriff „Betriebsstätte“ (Art. 2 Abs. 1 Nr. 7 DBA Deutschland/Frankreich) als auch dem deutschen Begriff „feste Niederlassung“ in Art. 44, 45, 58 und Art. 192a MwStSystRL (sowie auch zB in Art. 3 Buchst. a Richtlinie 2008/9/EG) entspricht – ähnlich die englische Rechtssprache „permanent establishment“ (Art. II Buchst. 1 DBA Deutschland/Großbritannien) bzw. „fixed establishment“ –, während dem deutschen Begriff „Zweigniederlassung“ in der 11. Gesellschaftsrechts-Richtlinie (sog. Zweigniederlassungs-Richtlinie)<sup>1</sup> der französische Begriff „succursale“ und der englische Begriff „branch“ gegenüberstehen. Der Begriff „Betriebsstätte“ soll deshalb vermutlich im Umsatzsteuergesetz durchgängig als Synonym für die „feste Niederlassung“ in den MwSt-Richtlinien verstanden werden. Das bleibt indes eine **unglückliche Entscheidung**, weil die Definition der Betriebsstätte durch § 12 AO weiter geht als die der festen Niederlassung (Anm. 201). Besser wäre es deshalb eher, wenn der Begriff „feste Niederlassung“ vermieden werden soll, den Begriff „Betriebsstätte“ innerhalb des Umsatzsteuergesetzes durch „Zweigniederlassung“<sup>2</sup> zu ersetzen, da diese der „festen Niederlassung“ entspricht.

### bb) Begriff

Der Begriff der **Betriebsstätte** iS des § 13b UStG (wie auch des § 3a UStG; s. § 3a nF Anm. 196 ff.<sup>3</sup>) bestimmt sich nicht nach § 12 AO. Danach ist Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (Satz 1). Diese weitgefassete Definition ist nicht mit der festen Niederlassung, wie sie Art. 45 und 192a MwStSystRL als Anknüpfungspunkt verlangen, zu vereinbaren. Danach muss die **feste Niederlassung** eine Einrichtung sein, „von der (...) aus (die Dienstleistung) erbracht“ wird“ (Art. 45 Satz 2 MwStSystRL) bzw. die „an der (Leistung) beteiligt“ ist (Art. 192a Buchst. b MwStSystRL).

Demgemäß fordert der EuGH als Voraussetzung einer festen Niederlassung iS der Art. 44 und 45 MwStSystRL (bzw. Art. 307 MwStSystRL) ein ständiges **Zu-**

1 Richtlinie 89/666/EWG, ABl. EG Nr. L 395/1989, 36.

2 Der Begriff ist gesetzlich nicht umschrieben. § 13 HGB, § 12 Satz 2 Nr. 2 AO und § 18 KStG verwenden den Begriff, ohne ihn zu definieren.

3 Völlig **unsinnig** sind die Äußerungen des BMF dazu; BMF, Schr. v. 4.9.2009 – IV B 9 - S 7117/08/10001, BStBl. I 2009, 1005 – Rz. 4. Einerseits heißt es: „Betriebsstätte im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist jede (sic!) feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmers dient“. Das ist die fast wortwörtliche Definition des § 12 Satz 1 AO und damit gerade nicht die Definition „im Sinne des Umsatzsteuerrechts“. Andererseits folgt dann sogleich im nächsten Satz, dass eine solche Einrichtung oder Anlage aber nur dann als Betriebsstätte angesehen werden könne, wenn ... (es folgt die zutreffende, weitaus engere Umschreibung der festen Niederlassung durch den EuGH; Anm. 201).

**sammenwirken von persönlichen und Sachmitteln<sup>1</sup>, die für die Erbringung der betreffenden Leistungen** erforderlich sind.<sup>2</sup> Die Niederlassung muss mithin über einen hinreichenden Grad an **Beständigkeit** verfügen, in deren Rahmen Verträge abgefasst oder Entscheidungen über die Geschäftsführung getroffen werden können<sup>3</sup>, dh. eine Struktur haben, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistungen ermöglicht.<sup>4</sup> Diese zu Art. 9 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie aF ergangene Definition ist auf die feste Niederlassung iS der Art. 44, 45 und 192a MwStSystRL entsprechend zu übertragen.<sup>5</sup> Die allgemeine Betriebsstättendefinition des § 12 Satz 1 AO stimmt folglich nicht mit der vom EuGH vorgenommenen Umschreibung der festen Niederlassung überein; Letztere ist enger, so dass insbesondere die meisten Regelbeispiele des § 12 Satz 2 AO nicht die Voraussetzungen einer festen Niederlassung erfüllen. Der Begriff der **Betriebsstätte** iS des § 13b Abs. 7 UStG (wie auch des § 3a UStG<sup>6</sup>) ist folglich **richtlinienkonform im Sinne einer festen Niederlassung**, wie sie vom EuGH zutreffend umschrieben wird, zu verstehen.

- 202 Die persönlichen und sächlichen Mittel können auch **von Gesellschaftern** des Unternehmers zur Verfügung gestellt werden.
- 203 Werden die persönlichen und sächlichen Mittel hingegen **vom Auftraggeber** für die Dauer der **jeweils** zu erbringenden Dienstleistung **überlassen**, so begründet

---

1 Vgl. auch Art. 2 Buchst. h EuInsVO (VO [EG] Nr. 1346/2000, ABl. EG Nr. L 160/2000, 1), wonach „Niederlassung“ jeden Tätigkeitsort meint, an dem der Schuldner einer „wirtschaftlichen Aktivität von nicht vorübergehender Art nachgeht, die den Einsatz von Personal und Vermögenswerten voraussetzt“.

2 EuGH v. 4.7.1985 – Rs. 168/84, EuGHE 1985, 2251 = UR 1985, 226 – Rz. 17, 18; EuGH v. 2.5.1996 – Rs. C-231/94, BStBl. II 1998, 282 = EuGHE 1996, I-2395 – Rz. 17, 18; EuGH v. 20.2.1997 – Rs. C-260/95, EuGHE 1997, I-1005 = UR 1997, 179 – Rz. 20; EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06, EuGHE 2007, I-5655 = UR 2007, 654 – Rz. 54.

3 Vgl. Art. 5 Nr. 5 EuGVVO (VO [EG] Nr. 44/2001, ABl. EG Nr. L 12/2001, 1): „Zweigniederlassung, Agentur oder sonstige Niederlassung“. Dazu EuGH v. 22.11.1978 – Rs. 33/78, EuGHE 1978, 2183 – zur Vorgängervorschrift Art. 5 Nr. 5 EuGVÜ: „Mit dem Begriff der Zweigniederlassung, der Agentur oder der sonstigen Niederlassung ist ein Mittelpunkt geschäftlicher Tätigkeit gemeint, der auf Dauer als **Außenstelle eines Stammhauses** hervortritt, eine Geschäftsführung hat und sachlich so ausgestattet ist, dass er in der Weise Geschäfte mit Dritten betreiben kann, dass diese, obgleich sie wissen, dass möglicherweise ein Rechtsverhältnis mit dem im Ausland ansässigen Stammhaus begründet wird, sich nicht unmittelbar an dieses zu wenden brauchen, sondern Geschäfte an dem Mittelpunkt geschäftlicher Tätigkeit abschließen können, der dessen Außenstelle ist.“

4 EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-190/95, EuGHE 1997, I-4383 = UR 1998, 185 – Rz. 16, 19; EuGH v. 7.5.1998 – Rs. C-390/96, EuGHE 1998, I-2553 = UR 1998, 343 – Rz. 24, 26; EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06, EuGHE 2007, I-5655 = UR 2007, 654 – Rz. 54.

5 Vgl. auch Art. 15 des Vorschlags der Kommission v. 17.12.2009 für eine DurchführungsVO zur MwStSystRL, KOM (2009) 0672 endg., mit dem diese EuGH-Rechtsprechung normiert werden soll.

6 Im Ergebnis ebenso, wenn auch mit widersprüchlichen Aussagen der BMF, Schr. v. 4.9.2009 – IV B 9 - S 7117/08/10001, BStBl. I 2009, 1005 – Rz. 4 (S. 47 FN 3).

der Unternehmer dadurch **keine feste Niederlassung** (und erst recht nicht den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit).<sup>1</sup>

Eine feste Einrichtung, die nur dazu verwendet wird, für das Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder **Hilfstätigkeiten** vorzunehmen, ist keine feste Niederlassung<sup>2</sup> (vgl. auch Art. 4 Abs. 4 Buchst. e OECD-DBA-Musterabkommen). Die Zulassung von Transportfahrzeugen in einem Mitgliedstaat bewirkt ebenfalls noch keine feste Niederlassung in diesem Mitgliedstaat.<sup>3</sup>

Eine feste Niederlassung erfordert mE nicht, dass die feste Geschäftseinrichtung auf einen **Zeitraum** von mehr als sechs Monaten angelegt ist<sup>4</sup>, da es nur darauf ankommt<sup>5</sup>, dass die empfangene Leistung von der festen Geschäftseinrichtung für von ihr erbrachte Leistungen verwendet wird.

frei 206

### cc) Einzelfragen

**Subunternehmer** stellen keine Betriebsstätte/feste Niederlassung des Hauptunternehmers dar. Dasselbe gilt für unabhängige **Dritte** als **Agenten** (Vertreter, Vermittler; vgl. Art. 5 Abs. 6 OECD-Muster-DBA: „unabhängige Vertreter, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln“).

Nach Auffassung des EuGH kann eine **Tochtergesellschaft** für den Zweck der Ortsbestimmung als eine feste Niederlassung der Muttergesellschaft angesehen werden, wenn sie als Agent (Vertreter, „Vermittler“) für diese auf Grund vertraglicher Bindungen als bloße Hilfsperson der Muttergesellschaft handelt und über die Personal- und Sachmittel verfügt, die eine feste Niederlassung kennzeichnen<sup>6</sup> (s. auch § 3a nF Anm. 206). Diese Sichtweise kann im Rahmen des § 13b UStG, Art. 194–196 MwStSystRL nicht (mehr) gelten, da sie als Agent nicht iS des § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG, Art. 192a MwStSystRL an der Ausführung des Umsatzes beteiligt ist (Anm. 226; zur Bedeutung im Rahmen der Art. 44 und 45 MwStSystRL/des § 3a UStG s. § 3a nF Anm. 206 f. bzw. § 3a nF Anm. 638 ff.).

1 AA FG Düsseldorf v. 22.7.2009 – 5 K 3371/05 U, EFG 2009, 2065 – Rev.-Az. BFH V R 37/09 – ambulanter Schönheitschirurg, der nach Absprache von verschiedenen Kliniken eingesetzt wird.

2 EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06, EuGHE 2007, I-5655 = UR 2007, 654 – Rz. 56; vgl. auch FG Sa.-Anh. v. 26.4.2006 – 2 K 541/00, EFG 2006, 1945.

3 EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06, EuGHE 2007, I-5655 = UR 2007, 654 – Rz. 55.

4 So zu der festen Einrichtung iS des DBA-Rechts BFH v. 28.6.2006 – I R 92/05, BStBl. II 2007, 100.

5 Vgl. auch EuGH v. 23.3.2006 – Rs. C-210/04, EuGHE 2006, I-2803 = UR 2006, 331 – Rz. 39, wonach DBA-Regeln für die Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) als indirekte Steuer nicht einschlägig sind.

6 EuGH v. 20.2.1997 – Rs. C-260/95, EuGHE 1997, I-1005 = UR 1997, 179 – Rz. 25 ff.

- 209 Die inländische **Kanzlei** eines/r ausländischen Rechtsanwalts/-sozietät ist eine Betriebsstätte/feste Niederlassung.<sup>1</sup>
- 210 Eine „**Briefkasten**“-**Niederlassung** bei einem Büroserviceunternehmen u.Ä. ist mangels Ausstattung mit eigenen sachlichen und personellen Mitteln (Anm. 201) keine Betriebsstätte.<sup>2</sup>
- 211 Ein sog. **Internet-Server** begründet keine Betriebsstätte im Sinne einer festen Niederlassung, da es an der personellen Ausstattung (Anm. 201) mangelt.<sup>3</sup>
- 212 **Schiff**: Eine feste Niederlassung setzt mE eine feste Verbindung mit der Erdoberfläche voraus, so dass ein Schiff, welches Beförderungszwecken dient, keine feste Niederlassung ist bzw. sich auf diesem keine solche befinden kann. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob auf einem Schiff der Ort einer Dienstleistung sein kann (dazu § 3a nF Anm. 203).
- 213 Dient ein **Schiff** nicht mehr Beförderungszwecken, sondern ist es dauerhaft mit dem Ufer/Kai verbunden (vertäut) und wird nur noch **stationär genutzt**, so kommt es als feste Niederlassung in Betracht.
- 214 Der **Liegeplatz** eines **vermieteten** („vercharterten“), Beförderungszwecken dienenden **Segel- oder Motorschiffes** kann **nicht** als feste Niederlassung angesehen werden.<sup>4</sup>
- 215 Ein **vermietetes** oder auf ähnliche Weise (vgl. zum Erbbaurecht Anm. 295) zur Nutzung überlassenes **Grundstück** ist vom Gesetzeszweck her als eine Betriebsstätte im Sinne einer festen Niederlassung anzusehen, da nicht nur die Erfassbarkeit des leistenden Unternehmers, sondern auch inländisches Vermögen, in das ggf. vollstreckt werden kann, gegeben ist. Das vom EuGH geforderte Merkmal der personellen Ausstattung (Anm. 201) sollte deshalb vernachlässigt werden. Der leistende Unternehmer ist jedoch nur insoweit, dh. mit den steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen (o.Ä.) als im Inland ansässig zu behandeln<sup>5</sup>, da bei anderen Umsätzen diese Betriebsstätte/feste Niederlassung nicht an der Erbringung beteiligt ist (§ 13b Abs. 7 Satz 2 UStG, Art. 192a MwStSystRL; Anm. 35, 220).

216–219 frei

---

1 Vgl. FinMin. NW, Erlass v. 7.10.1992 – S 7350 - 1 - V C 4, StEK UStG 1980 § 2 Abs. 1 Nr. 61 = UR 1993, 107; widersprüchlich OFD Frankfurt a.M., Vfg. v. 25.4.2002 – S 7279 A - 2 - St I 23, UR 2003, 42 = StEK UStG 1980 § 4 Ziff. 21 Nr. 57.

2 Vgl. FG Saarl. v. 26.6.1997 – 1 K 99/96, UR 1998, 313 = EFG 1997, 1335; EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06, EuGHE 2007, I-5655 = UR 2007, 654 – Rz. 62; BFH v. 14.5.2008 – XI R 58/06, BStBl. II 2008, 831.

3 Reg.-Begr. zu Art. 7 Nr. 1 Buchst. b StVergAbG (zu § 3a Abs. 3a UStG aF), BT-Drucks. 15/287 (= 15/119); *H.-F. Lange*, UR 2000, 409 (414); *Andre/Mlooch*, ÖStZ 2009, 344.

4 Vgl. FG München v. 18.5.2006 – 14 K 265/05, EFG 2006, 1374.

5 Abschn. 182a Abs. 29 Satz 2 f. UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

**e) Unbeachtlichkeit einer Betriebsstätte (Satz 2)**

Hat der leistende Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte, so gilt er gleichwohl nicht als im Inland ansässig hinsichtlich derjenigen Umsätze, welche nicht von der Betriebsstätte ausgeführt werden (§ 13b Abs. 7 Satz 2 UStG). Eine Betriebsstätte begründet mithin (ab 2010 nicht mehr) per se die Ansässigkeit des leistenden Unternehmers im Inland. Vielmehr ist für den **jeweiligen Umsatz** darauf abzustellen, ob er von der inländischen Betriebsstätte ausgeführt wird. Nur in diesem Fall ist der leistende Unternehmer Steuerschuldner. Diese Regelung dient der **Vereinfachung** und der **Rechtssicherheit**. 220

**Teilleistungen** (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG) sind wie Leistungen (Umsätze) zu behandeln (Anm. 2), dh. **gesondert** zu betrachten. 221

Während Art. 192a MwStSystRL darauf abstellt, ob die Niederlassung an der Leistung „beteiligt“ ist, spricht § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG von der „**Ausführung**“ des Umsatzes von der Betriebsstätte. Dieser Widerspruch würde sich auflösen, wenn die „**Beteiligung**“ an dem Umsatz als eine überwiegende verstanden würde. Eine hinreichende Beteiligung einer festen Niederlassung an der Leistung iS des Art. 192a MwStSystRL liegt mE nur dann vor, wenn diese, ggf. zusammen mit einer weiteren inländischen festen Niederlassung, **überwiegend** zum Leistungserfolg beigetragen hat. Den Leistungsempfänger treffen indes **keine Nachforschungspflichten**. 222

Demgegenüber soll es nach **Auffassung** der **Kommission** nicht auf den Umfang der Beteiligung ankommen; nicht einmal eine unmittelbare Mitwirkung bei der Ausführung der Leistung soll erforderlich sein.<sup>1</sup> Das ist lebensfremd und unpraktikabel (Anm. 37 FN 1). 223

Der Leistungsempfänger wird sich regelmäßig nur **an der Rechnung** des leistenden **orientieren** können. Stammt sie vom außerhalb des Inlands gelegenen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder von einer dortigen festen Niederlassung, so muss der Leistungsempfänger regelmäßig davon ausgehen, dass der leistende Unternehmer nicht im Inland ansässig ist. Will der Leistungsempfänger vom **Gegenteil** ausgehen, so muss er **nachweisen**, dass die (eine) inländische feste Niederlassung an der Leistung beteiligt war. 224

Hat der Leistungserbringer unter der **USt-IDNr. der festen Niederlassung** die Rechnung ausgestellt, so soll nach Auffassung der Kommission die feste Niederlassung bis zum Beweis des Gegenteils als an der Leistung beteiligt anzusehen sein.<sup>2</sup> 225

1 Art. 56 Abs. 1 des Vorschlags der Kommission v. 17.12.2009 für eine DurchführungsVO zur MwStSystRL, KOM (2009) 0672.

2 Art. 56 Abs. 3 des Vorschlags der Kommission v. 17.12.2009 für eine DurchführungsVO zur MwStSystRL, KOM (2009) 0672.

226 § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG, Art. 192a MwStSystRL bewirkt, dass eine als Agentin/Vertreterin fungierende **Tochtergesellschaft** (Anm. 208) im Inland für Zwecke der Steuerschuldnerschaft des beherrschenden Gesellschafters nicht mehr dessen Ansässigkeit im Inland begründen kann, da sie als **Vertreterin** nicht an der Ausführung des Umsatzes beteiligt ist. Dieser wird vielmehr vom Vertretenen erbracht. Führt hingegen sie (im eigenen Namen) den Umsatz aus, so ist sie Schuldnerin der Steuer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

227 § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG, Art. 192a MwStSystRL betrifft nur den Fall der Betriebsstätte/festen Niederlassung im Inland, **nicht** die **umgekehrte Konstellation**, bei der die Leistung von einer im Ausland belegenen festen Niederlassung erbracht wird, der Unternehmer jedoch den **Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit** im Inland hat.

228–229 frei

### 3. Zeitpunkt (Satz 3)

230 Für die Frage, ob der leistende Unternehmer im Inland ansässig ist, kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem die **Leistung ausgeführt** wird (§ 13b Abs. 7 Satz 3 UStG), nicht auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, des Erhalts der Rechnung oder der Erbringung der Gegenleistung. Wird die Leistung in Teilleistungen (Anm. 577) erbracht, so ist der Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen **Teilleistung** maßgebend, da nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 UStG (hier iVm. § 13b Abs. 4 Satz 1 UStG) Teilleistungen wie Umsätze behandelt werden (§ 15 Anm. 463). Bei **An- oder Vorauszahlungen** besteht damit entgegen § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG noch keine Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, wenn der leistende Unternehmer zu diesem Zeitpunkt noch im Inland ansässig war (Anm. 584).

231 Die Anknüpfung an den Zeitpunkt der Leistungsausführung ist, wie sich bei den An- und Vorauszahlungen zeigt, **verfehlt**. Richtigerweise hätte – wie bis 2001 beim sog. Abzugsverfahren (§ 51 Abs. 3 Satz 2 UStDV aF) – auf den Zeitpunkt der Erbringung der Gegenleistung abgestellt werden sollen.

232 frei

### 4. Zweifelhaftigkeit (Satz 4)

233 Ist es zweifelhaft, ob der leistende Unternehmer im staatsrechtlichen Inland (Anm. 172) ansässig ist, so schuldet der Leistungsempfänger – sofern er nicht bei Bauleistungen iS des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG die Voraussetzungen des Absatzes 5 Satz 2 erfüllt (Anm. 377 ff.) – die Steuer nur dann nicht, wenn ihm der Unternehmer durch eine **Bescheinigung** des nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständigen Finanzamts nachweist, dass er im staatsrechtlichen Inland ansässig ist (§ 13b Abs. 7 Satz 4 UStG). **Druckmittel** zur Beibringung der Bescheinigung ist die Kürzung der vereinbarten Gegenleistung um die möglicherweise geschuldete Steuer.

Entgegen dem Wortlaut („Ist es zweifelhaft ...“) kommt es nicht auf eine objektivierte, von den **subjektiven** Verhältnissen und **Kenntnissen** beim Leistungsempfänger losgelöste Zweifelhaftigkeit an. Diese liegt nur dann vor, wenn der Leistungsempfänger bei Berücksichtigung der gegebenen Umstände **Zweifel hätte haben müssen**. Das ist der Fall, wenn er zu Zweifeln führende tatsächliche Umstände hätte kennen und Zweifel begründende Schlussfolgerungen hätte ziehen müssen.<sup>1</sup> 234

Entsprechendes gilt, wenn zweifelhaft ist, ob der statt des Vertragspartners maßgebende **tatsächlich Leistende** im Inland ansässig ist (Anm. 176 f.). 235

Zweifelhaftigkeit kann auch in **rechtlicher Hinsicht** bestehen, soweit dem Leistungsempfänger unklar ist, welche Ansässigkeitskriterien maßgebend sind. 236

Die von der Finanzverwaltung vorgesehene **Bescheinigung** (USt 1 TS) wird **regelmäßig für ein Jahr** ausgestellt.<sup>2</sup> Der Leistungsempfänger kann mithin grundsätzlich darauf **vertrauen**, dass er bei Umsätzen iS des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 und 5 UStG, die von dem in der Bescheinigung bezeichneten Unternehmer innerhalb des genannten Zeitraums ausgeführt werden, nicht Steuerschuldner ist, sofern er nicht weiß, dass die Bescheinigung unrichtig ist (Anm. 239). 237

Wird die **Bescheinigung dem Leistungsempfänger erst nachträglich**, nämlich erst nach der Leistungsausführung **vorgelegt**, so entfällt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur dann rückwirkend, wenn die Bescheinigung eine Rückdatierung enthält, die auch den Zeitpunkt der Leistungsausführung umfasst. 238

Legt der leistende Unternehmer eine **Bescheinigung** vor, die **unzutreffend** ist, weil dieser entgegen seinen Angaben objektiv nicht im (staatsrechtlichen) Inland ansässig ist, so schuldet der Leistungsempfänger die Steuer gleichwohl, wenn er weiß, dass die Bescheinigung unrichtig ist, weil dann aus seiner Sicht keine Zweifelhaftigkeit besteht. Anderenfalls ist der Leistende der Steuerschuldner. 239

Bei einer **gefälschten** Bescheinigung genießt der Leistungsempfänger **Vertrauensschutz**, wenn er die Fälschung nicht erkennen musste.<sup>3</sup> 240

1 Vgl. zu § 51 Abs. 3 UStDV aF BFH v. 23.5.1990 – V R 167/84, BStBl. II 1990, 1095 = StRK UStDV 1980 § 51 R. 2; BFH v. 8.8.1991 – V R 50/88, BFH/NV 1992, 344.

2 So BMF, Schr. v. 21.7.2010 – IV D 3 - S 7279/10/10002, BStBl. I 2010, 626 – Absatz 3. Völlig unsinnig heißt es dazu allerdings, dass, wenn „nicht auszuschließen“ sei, dass der leistende Unternehmer nur für eine kürzere Dauer als ein Jahr im Inland ansässig bleibe, das Finanzamt „die Gültigkeit der Bescheinigung entsprechend zu befristen“ habe. Auszuschließen ist nie, dass der leistende Unternehmer bereits in den nächsten Tagen seine Ansässigkeit in Deutschland wieder aufgeben wird, so dass das Finanzamt nie eine Bescheinigung ausstellen dürfte. Gemeint ist wohl, dass, wenn feststehe, dass der leistende Unternehmer nur für einen bestimmten Zeitraum im Inland ansässig ist, die Gültigkeitsdauer der Bescheinigung entsprechend zu begrenzen sei.

3 AA *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 156 Rz. 445 u. Rz. 452 (Beispiel) – Lfg. 51, Oktober 2009.

- 241 Ist der leistende Unternehmer im maßgeblichen Zeitpunkt (Anm. 230) **tatsächlich im** (staatsrechtlichen) **Inland** ansässig, hatte der Leistungsempfänger diesbezüglich jedoch Zweifel oder hätte er solche haben müssen, so schuldet der Leistungsempfänger die Steuer gleichwohl nicht<sup>1</sup>, weil die die Steuerschuld begründenden Voraussetzungen des § 13b UStG objektiv nicht vorliegen (sofern nicht bei Bauleistungen die Voraussetzungen des Absatzes 2 Nr. 4 iVm. Absatz 5 Satz 2 vorliegen).
- 242 War der leistende Unternehmer zwar nicht im Inland ansässig, ging jedoch der Leistungsempfänger vom Gegenteil aus und **musste** er diesbezüglich **keine Zweifel haben** (*Beispiel*: Der nicht im Inland ansässige leistende Unternehmer erteilt über die Leistung eine Rechnung unter der Anschrift einer tatsächlich nicht bestehenden oder aber tatsächlich nicht an der Leistungserbringung beteiligten festen Niederlassung/Zweigniederlassung), so wird entgegen dem Wortlaut des § 13b Abs. 5 iVm. Abs. 2 Nr. 1 bzw. 5 UStG der **Leistungsempfänger nicht zum Steuerschuldner**<sup>2</sup> (sofern er nicht bei Bauleistungen Leistungsempfänger iS des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG ist). Nach dem in § 13b Abs. 7 Satz 4 UStG zum Ausdruck kommenden Gedanken darf mangels Erkennbarkeit der Nichtansässigkeit den Leistungsempfänger keine steuerrechtliche Pflicht treffen, auf die er sich nicht einstellen konnte.<sup>3</sup> Steuerschuldner ist dann der leistende Unternehmer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Eine Ausnahme müsste gelten, wenn der Leistungsempfänger vor Entrichtung der Gegenleistung Kenntnis von der Nichtansässigkeit im Inland erhält oder Kenntnis von Umständen erlangt, die zu Zweifeln führen müssen. Dem steht jedoch der verfehlt (Anm. 114) § 13b Abs. 7 Satz 3 UStG entgegen.

243–245 frei

### 5. Zweifel bezüglich der Person des Leistenden

- 246 Für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers in den Fällen des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 und 5 UStG ist die **Ansässigkeit desjenigen Unternehmers, dem die Leistung** (der Umsatz) **zuzurechnen** ist, **maßgebend**. Die Zurechnung von Umsätzen richtet sich grundsätzlich danach, wer aus dem zugrunde liegenden Vertrag zur Leistung verpflichtet ist (vgl. § 1 Anm. 92).<sup>4</sup> Kommen als leistende Unternehmer nur Personen in Betracht, die jeweils nicht im Inland ansässig sind, so kann die Frage, wem die Leistung zuzurechnen ist, dahinstehen.<sup>5</sup>
- 247 War für den Leistungsempfänger **nicht erkennbar**, dass sein im Inland ansässiger vermeintlicher Vertragspartner nicht der Leistende, sondern lediglich eine

1 BFH v. 31.1.1985 – V B 57/84, StRK UStDV 1980 § 51 R. 1 = UR 1985, 155 m. Anm. Weiß; BFH v. 23.5.1990 – V R 167/84, BStBl. I 1990, 1095 = StRK UStDV 1980 § 51 R. 2 – jeweils zu § 51 Abs. 3 UStDV aF; Birkenfeld, USt-Handbuch, § 156 Rz. 450 – Lfg. 51, Oktober 2009.

2 AA Birkenfeld, USt-Handbuch, § 156 Rz. 448 – Lfg. 51, Oktober 2009.

3 Vgl. auch zu § 51 Abs. 3 UStDV aF BFH v. 23.5.1990 – V R 167/84, BStBl. II 1990, 1095 (1097 r. Sp.) = StRK UStDV 1980 § 51 R. 2.

4 Dazu auch Stadie, UStG, 2009, § 1 UStG Rz. 66 ff.

5 Vgl. BFH v. 17.6.2004 – V R 61/00, BStBl. II 2004, 970 – zu §§ 51 ff. UStDV aF.

Schein- bzw. Briefkasten-GmbH usw. oder nur ein Strohmann o.Ä. ist, *unter* dessen Namen ein im Ausland ansässiger Hintermann gehandelt hat (§ 2 Anm. 481), so ist er, sofern es sich nicht um Bauleistungen iS des § 13b Abs. 2 Nr. 4 iVm. Abs. 5 Satz 2 UStG geht, nicht Steuerschuldner (§ 13b Abs. 7 Satz 4 UStG), da für ihn keine Zweifel an der Ansässigkeit des Leistenden bestehen (Anm. 242). Den Leistungsempfänger treffen keine **Nachforschungspflichten** hinsichtlich der Frage, wer der wahre leistende Unternehmer ist.

**Musste** hingegen der Leistungsempfänger **Zweifel haben**, ob nicht statt seines im Inland ansässigen vermeintlichen Vertragspartners ein im Ausland ansässiger Hintermann der Leistende ist, so schuldet der Leistungsempfänger die Steuer (nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 iVm. Abs. 5 Satz 1 UStG) nur dann nicht, wenn ihm sein im Inland ansässiger Vertragspartner durch eine **Bescheinigung** des für ihn zuständigen Finanzamts nachweist, dass er der leistende Unternehmer ist (Absatz 7 Satz 4, Anm. 233 ff.). Bei Bauleistungen (iS des Absatzes 2 Nummer 4) kann jedoch die Steuerschuldnerschaft gleichwohl eingreifen, wenn der Leistungsempfänger seinerseits Bauleistungen erbringt (Absatz 5 Satz 2; Anm. 360).

frei

249

## C. Übrige Tatbestände

### I. Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens (Absatz 2 Nummer 2)

#### 1. Allgemeines

§ 13b Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 5 Satz 1 und 3 UStG betrifft die Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens. Die Vorschrift geht damit von der – bis 2003 unzutreffend gewesenen (Anm. 252) – ständigen Rechtsprechung des BFH aus, dass bei der **Verwertung von Sicherungsgut** durch den Sicherungsnehmer auch eine Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer vorliege (**Doppelumsatz**<sup>1</sup>).

Die Steuerschuldnerschaft des Lieferungsempfängers (Sicherungsnehmers) dient der **Sicherung des Steueranspruchs**, da dieser gegenüber dem Sicherungsgeber regelmäßig, sofern keine Masseverbindlichkeit vorliegt (Anm. 260), nicht durch-

1 BFH v. 9.3.1995 – V R 102/89, BStBl. II 1995, 564 mwN. = StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 16; BFH v. 16.4.1997 – XI R 87/96, BStBl. II 1997, 585 = StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 22; BFH v. 29.10.1998 – V B 38/98, BFH/NV 1999, 680; BFH v. 13.2.2004 – V B 110/03, BFH/NV 2004, 832; BFH v. 20.4.2004 – V B 107/03, BFH/NV 2004, 1302; BFH v. 6.10.2005 – V R 20/04, BStBl. II 2006, 931; BFH v. 30.3.2006 – V R 9/03, BStBl. II 2006, 933; BFH v. 19.7.2007 – V B 222/06, UR 2007, 820 = BStBl. II 2008, 163; BFH v. 23.7.2009 – V R 27/07, UR 2010, 22; ebenso BGH v. 29.3.2007 – IX ZR 27/06, UR 2007, 583 = BFH/NV Beilage 2007, 471 = DB 2007, 1351.

setzbar wäre und der Sicherungsnehmer im Falle des gesonderten Ausweises der Steuer (zumeist mittels Gutschrift nach § 14 Abs. 5 UStG) nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG im Regelfall zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre.

- 252 Die Theorie der **Rechtsprechung** vom **Doppelumsatz** war für Zeiträume bis einschließlich 2003 abzulehnen, da sie **im Widerspruch zum Wesen der Lieferung** stand. Die dafür erforderliche Verschaffung der Verfügungsmacht (§ 3 Abs. 1 UStG) ist erst und nur dann gegeben, wenn *Substanz* und *Wert* des Gegenstandes übertragen worden sind.<sup>1</sup> Das ist bei der Verwertung von Sicherungsgut im Verhältnis zwischen Sicherungsgeber und Sicherungsnehmer nicht der Fall.<sup>2</sup> Dieser erlangt nicht Substanz und Wert des Gegenstandes im Sinne einer uneingeschränkten Verfügungsbefugnis, sondern ist lediglich berechtigt, sich aus dem Verwertungserlös hinsichtlich seiner Forderung zu befriedigen, so dass er einen etwaigen *Mehrerlös* an den Sicherungsgeber *herausgeben* muss. Die Annahme einer tatsächlichen Lieferung (iS des § 3 Abs. 1 UStG) an den Sicherungsnehmer ist nur dann gerechtfertigt, wenn dieser die Sache an Zahlungs statt annimmt.<sup>3</sup> Von dieser Konstellation abgesehen war die vorhergehende Regelung durch § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG aF mithin für Sachverhalte bis Ende 2003 als **Fiktion** einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer und somit als Absicherung der dogmatisch bis dahin nicht haltbaren Rechtsprechung zu verstehen.
- 253 **Seit** der Neufassung des § 3 Abs. 11 UStG (2004) ist davon auszugehen, dass generell beim Handeln im eigenem Namen für fremde Rechnung die zwischengeschaltete Person als Leistungsempfänger und Leistender anzusehen ist, so dass die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG nunmehr zu verallgemeinern und nicht nur auf echte Kommissionsgeschäfte (iS des § 383 HGB), sondern als Ausdruck eines **allgemeinen Rechtsgedankens** des Umsatzsteuerrechts (s. auch Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 MwStSystemRL) auf alle Lieferungen im eigenen Namen für fremde Rechnung anzuwenden ist<sup>4</sup> (s. auch Art. 199 Abs. 1 Buchst. e MwStSystemRL).
- 254 Die Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer tritt erst mit der **Verwertung** des Sicherungsgutes ein, gleichgültig ob der Sicherungsnehmer das Sicherungsgut dadurch verwertet, dass er es selbst veräußert, oder dadurch, dass der Sicherungsgeber es im Auftrag und für Rechnung des Sicherungsnehmers veräußert.<sup>5</sup>

1 BFH v. 7.5.1987 – V R 56/79, BStBl. II 1987, 582 = StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 68; BFH v. 29.9.1987 – X R 13/81, BStBl. II 1988, 153 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 8 R. 15; BFH v. 13.11.1997 – V R 66/96, BFH/NV 1998, 555 = StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 25; BFH v. 4.9.2003 – V R 9, 10/02, StRK UStG 1993 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 49 = UR 2004, 27 (29).

2 Ebenso *Ruppe*, Österr. UStG, 3. Aufl., Wien 2005, § 3 öUStG Rz. 49.

3 Vgl. *Reiß*, StuW 1981, 81 (82, 88); *o.V.*, HFR 1986, 531; ferner *Popitz*, UStG, 3. Aufl. 1928, S. 671 f., 743.

4 Vgl. auch *Stadie*, UStG, 2009, § 3 UStG Rz. 29; BFH v. 6.10.2005 – V R 20/04, BStBl. II 2006, 931; BFH v. 30.3.2006 – V R 9/03, BStBl. II 2006, 933.

5 BFH v. 23.7.2009 – V R 27/07, UR 2010, 22; vgl. auch FG BW v. 10.12.2008 – 1 K 319/05, EFG 2009, 696.

Der Doppelumsatz ist auch dann anzunehmen, wenn der **Sicherungsgeber im Namen des Gläubigers** (Sicherungsnehmers) veräußert **oder** die Veräußerung **durch den Gläubiger „im Auftrag und für Rechnung des Darlehensnehmers (Sicherungsgebers)“** erfolgt.<sup>1</sup> Im zweiten Fall ist allerdings der Staat inzwischen durch § 13c UStG gesichert, da der Gläubiger für die Umsatzsteuer aus der abgetretenen Forderung haftet.

**Kein Doppelumsatz** liegt hingegen vor, wenn der Sicherungsgeber mit Zustimmung des Sicherungsnehmers den Gegenstand an einen Dritten zur Auswechsellung des Sicherungsnehmers veräußert.<sup>2</sup> 255

Verkauft der **Sicherungsgeber** (Kreditnehmer) **im eigenen Namen**, aber für Rechnung des Sicherungsnehmers (Kreditgebers) die diesem zur Sicherheit übereigneten Gegenstände an einen Dritten, so führt er an diesen eine entgeltliche Lieferung aus (welche den Dritten bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung zum Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG berechtigt<sup>3</sup>). Zudem liegt auf Grund des og. allgemeinen Rechtsgedankens (Anm. 253) eine rechtliche Sekunde zuvor eine fiktive Lieferung des Sicherungsnehmers (Gläubigers) an den Sicherungsgeber vor, nachdem (eine weitere rechtliche Sekunde) zuvor die Sicherungsübergabe zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer erstarkt war (**Dreifachumsatz**).<sup>4</sup> Der **Vorteil** dieser auf den ersten Blick gekünstelt erscheinenden Konstruktion liegt darin, dass dem Erwerber des Gegenstandes gegenüber nicht offenbart werden muss, dass es sich um die Verwertung von Sicherungsgut handelt. 256

#### *Beispiel*

SG übereignet zur Sicherheit für einen Kredit über 130 € eine Maschine an den Kreditgeber SN. Als SG den Kredit nicht zurückzahlen kann, muss SG auf Grund der Kredit- und Sicherungsvereinbarungen die Maschine veräußern und den Erlös in voller Höhe an SN auskehren. SG veräußert die Maschine im eigenen Namen für 119 € an D und erteilt diesem darüber eine Rechnung iS des § 14 UStG. 257

SG liefert für 119 € an D (3. Lieferung). Zugleich (genauer: zwei rechtliche Sekunden zuvor) hatte SG an SN geliefert (1. Lieferung) und dieser (eine rechtliche Sekunde später) an SG eine fiktive Lieferung getätigt (2. Lieferung). Die Bemessungsgrundlage einer jeden Lieferung beträgt 100 € (vgl. Anm. 628). SN schuldet die Steuer für die erste Lieferung nach § 13b Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 5 Satz 1 UStG und kann diese Steuer gleichzeitig wieder als Vorsteuer gegenrechnen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG). SN schuldet die Steuer für die zweite Lieferung, welche SG bei ordnungsgemäßer Rechnung („Gutschrift“) als Vorsteuer

1 BFH v. 17.7.1980 – V R 124/75, BStBl. II 1980, 673 = StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 19; BFH v. 9.3.1995 – V R 102/89, BStBl. II 1995, 564 (566) = StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 16.

2 BFH v. 9.3.1995 – V R 102/89, BStBl. II 1995, 564 (566) = StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 16; BFH v. 23.7.2009 – V R 27/07, UR 2010, 22; Abschn. 2 Abs. 1 Satz 6 UStR 2008; vgl. auch FG Nds. v. 18.12.1999 – V 277/95, EFG 1999, 1054.

3 Vgl. BFH v. 30.3.2006 – V R 9/03, BStBl. II 2006, 933.

4 BFH v. 6.10.2005 – V R 20/04, BStBl. II 2006, 931; BFH v. 30.3.2006 – V R 9/03, BStBl. II 2006, 933; BFH v. 23.7.2009 – V R 27/07, UR 2010, 22; vgl. auch FG BW v. 10.12.2008 – 1 K 319/05, EFG 2009, 696.

nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG mit seiner für die dritte Lieferung geschuldeten Steuer verrechnen kann. Im Ergebnis zahlt SN 19 € Umsatzsteuer an das Finanzamt, wie wenn er die Maschine an D geliefert hätte, was er nicht getan hat, da er diesem gegenüber nicht aufgetreten ist, so dass die Annahme eines Einfachumsatzes nach dem System des Umsatzsteuergesetzes und der MwSt-EG-Richtlinie nicht in Betracht kommt.

258–259 frei

## 2. Außerhalb des Insolvenzverfahrens

- 260 **Außerhalb** des Insolvenzverfahrens erfolgt die Lieferung des Sicherungsgebers, wenn die daraus resultierende **Umsatzsteuer nicht zu Massekosten** führt.<sup>1</sup> Wird insolvenzbefangenes Vermögen während eines Insolvenzverfahrens geliefert, so werden hinsichtlich der Umsatzsteuer Massekosten (§ 53 iVm. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) begründet<sup>2</sup>, so dass der Steueranspruch regelmäßig befriedigt werden wird und es der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Lieferungsempfänger nicht bedarf. Außerhalb des Insolvenzverfahrens erfolgen deshalb Lieferungen, die **vor Eröffnung** oder nach Einstellung oder Aufhebung des Verfahrens durchgeführt werden.
- 261 Zum Insolvenzverfahren zählt nicht das **Insolvenzeröffnungsverfahren**, auch wenn ein **vorläufiger Verwalter** bestellt ist, denn die Umsatzsteuer aus der Lieferung an den Sicherungsnehmer (Gläubiger) wird bei Verfahrenseröffnung nicht zu einer Masseverbindlichkeit gem. § 55 Abs. 2 InsO, da sie nicht vom vorläufigen Verwalter begründet worden ist.
- 262 Bei einer **Überlassung** des Gegenstandes **vor Eröffnung** des Insolvenzverfahrens **an den Sicherungsnehmer** (Gläubiger), sei es durch den Gemeinschuldner oder sei es durch den vorläufigen Insolvenzverwalter<sup>3</sup>, und anschließender **Veräußerung** durch den Sicherungsnehmer **nach Eröffnung** des Verfahrens erfolgt die nach der Theorie der Doppellieferung (Anm. 252) anzunehmende **Lieferung** des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer nicht schon mit der Überlassung, sondern **erst im Zeitpunkt der Verwertung** (Weiterlieferung) durch diesen.<sup>4</sup> Der BFH geht folgerichtig davon aus, dass in der Überlassung („Freigabe“) noch keine Lieferung liegt, da erst mit der Verwertung die Forderung des Gläubigers in Höhe des Erlöses getilgt wird und der Gegenstand bis dahin noch zur Masse

1 Vgl. auch BFH v. 28.11.1997 – V B 90/97, UR 1998, 397 = BFH/NV 1998, 628.

2 Vgl. zum Konkursverfahren BFH v. 20.7.1978 – V R 2/75, BStBl. II 1978, 684 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 1 R. 6; BFH v. 4.6.1987 – V R 57/79, BStBl. II 1987, 741 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 1 R. 14; BFH v. 21.7.1994 – V R 114/91, BStBl. II 1994, 878 (880) = StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 15 = UR 1994, 429 m. Anm. *Weiß*; BFH v. 28.11.1997 – V B 90/97, UR 1998, 397 = BFH/NV 1998, 628.

3 Vgl. BFH v. 20.4.2004 – V B 107/03, BFH/NV 2004, 1302.

4 BFH v. 21.7.1994 – V R 114/91, BStBl. II 1994, 878 (880) = StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 15 = UR 1994, 429 m. Anm. *Weiß*; BFH v. 29.10.1998 – V B 38/98, BFH/NV 1999, 680; BFH v. 13.2.2004 – V B 110/03, BFH/NV 2004, 832; BFH v. 21.6.2007 – V B 10/06, UR 2007, 933; BFH v. 19.7.2007 – V B 222/06, UR 2007, 820 = BStBl. II 2008, 163; BFH v. 1.3.2010 – XI B 34/09, BFH/NV 2010, 1142.

gehört. Demgemäß erfolgt die Lieferung an den Sicherungsnehmer nicht außerhalb des Insolvenzverfahrens.

Aus dem Umstand, dass § 173 Abs. 1 InsO für diesen Fall keine dem § 170 Abs. 2 InsO entsprechende Verpflichtung des Gläubigers zur Abführung des Umsatzsteuerbetrages an die Masse vorsieht, kann nicht geschlossen werden, dass die Lieferung doch außerhalb des Insolvenzverfahrens erfolgt<sup>1</sup>; vielmehr ist die offensichtliche **Regelungslücke** innerhalb der Insolvenzordnung zu schließen, indem § 170 Abs. 2 InsO analog angewendet wird<sup>2</sup> (§ 18 Anm. 850 mwN).

Verneinte man hingegen die analoge Anwendung, so müsste der bei einer Gesamtschau von § 170 Abs. 2, § 171 Abs. 2 Satz 3 InsO und § 13b Abs. 1 Nr. 2 iVm. Abs. 2 UStG erkennbare gesetzgeberische Plan, die **Masse nicht mit der Umsatzsteuer zu belasten**, gebieten, doch von einer Lieferung außerhalb des Insolvenzverfahrens zu sprechen. Gleiches gilt für den Fall, dass der Sicherungsnehmer den Gegenstand bereits vor Eröffnung des Verfahrens abgeholt hatte, aber die Verwertung erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens durchführt.

Ein Gegenstand zählt auch dann weiterhin zum insolvenzbefangenen Vermögen, wenn er **dem** absonderungsberechtigten **Gläubiger vom Insolvenzverwalter zur Verwertung überlassen** wird.<sup>3</sup> Gem. § 170 Abs. 2 iVm. § 171 Abs. 2 Satz 3 InsO hat der Sicherungsnehmer (Gläubiger) in diesem Fall aus dem erzielten Verwertungserlös einen Betrag in Höhe der Umsatzsteuer, mit der die Masse durch die Verwertung belastet wird, an die Masse abzuführen.

Eine **Lieferung** außerhalb des Insolvenzverfahrens wäre nur dann denkbar, wenn diese zwar während des Insolvenzverfahrens erfolgt, aber **nicht der Masse zuzurechnen** wäre, so dass die Umsatzsteuer auch nicht zu Massekosten führen würde. Das wäre der Fall, wenn der Insolvenzverwalter den Gegenstand dem Schuldner mit der Auflage freigegeben hätte, diesen an den Gläubiger zur Verwertung herauszugeben und der Wille des Insolvenzverwalters auf die Schaffung insolvenzfremdes Vermögens gerichtet wäre (sog. **echte Freigabe**). Der **BFH** hat zu Recht einen solchen Willen des Insolvenzverwalters stets **verneint**.<sup>4</sup>

frei

266–269

1 Zust. BFH v. 19.7.2007 – V B 222/06, UR 2007, 820 = BStBl. II 2008, 163.

2 Zust. BGH v. 29.3.2007 – IX ZR 27/06, UR 2007, 583 = BFH/NV Beilage 2007, 471 = DB 2007, 1351.

3 Vgl. BFH v. 28.11.1997 – V B 90/97, UR 1998, 397 = BFH/NV 1998, 628.

4 BFH v. 24.9.1987 – V R 196/83, BStBl. II 1987, 873 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 1 R. 15; BFH v. 12.5.1993 – XI R 49/90, StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 12 = UR 1994, 347 m. Anm. *Weiß* = BFH/NV 1994, 274; BFH v. 29.10.1993 – V B 112/93, StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 13 = UR 1994, 350; BFH v. 16.8.2001 – V R 59/99, StRK UStG 1993 § 3 Abs. 1 R. 5 = UR 2002, 170 = BStBl. II 2003, 208.

## II. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (Absatz 2 Nummer 3)

### 1. Allgemeines

- 270 Auch bei Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) fallen, ist der Erwerber Schuldner der Umsatzsteuer (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 iVm. Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 UStG).<sup>1</sup> Erfasst werden nur Lieferungen (Anm. 274). Da derartige Umsätze grundsätzlich steuerfrei sind (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG), ergibt sich eine Steuerschuldnerschaft nur dann, wenn der **Lieferer** auf die **Steuerfreiheit verzichtet** hat.
- 271 Der Unternehmer kann unter den Voraussetzungen des § 9 UStG auf die Steuerfreiheit des Umsatzes verzichten, so dass dieser steuerpflichtig wird (Anm. 318 ff.) und unter § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG fällt. Ein solcher **Verzicht** ist nur möglich, wenn der **Erwerber Unternehmer** ist (§ 9 Abs. 1 UStG). Folglich ergibt die Aussage des § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 UStG, wonach in den Fällen des Absatzes 2 Nummer 3 der Leistungsempfänger die Steuer schulde, wenn er ein Unternehmer *oder eine juristische Person* ist, hinsichtlich Letzterer *keinen Sinn*, weil dieser gegenüber, wenn sie kein Unternehmer ist, ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nicht möglich ist. In den Fällen des Absatzes 2 Nummer 3 schuldet mithin der Erwerber die Steuer (da er automatisch Unternehmer ist).
- 272 Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers dient der **Sicherstellung der Besteuerung**<sup>2</sup>, weil bei Grundstücksübertragungen der Lieferer, wenn er auf Druck eines Kreditgläubigers veräußert, häufig, im Falle der Zwangsversteigerung regelmäßig, nicht in der Lage sein würde, die Umsatzsteuer zu entrichten, der Erwerber aber gleichwohl den Vorsteuerabzug vornehmen kann (§ 15 Anm. 401 f.). Beim freihändigen Verkauf eines Grundstücks usw. trat ein Steuerausfall regelmäßig dann ein, wenn der illiquide Eigentümer auf Druck eines Kreditgebers das Grundstück unter Verzicht auf die Steuerbefreiung veräußerte und die gesamte Gegenleistung auf Grund einer Abtretung oder Zahlungsanweisung seitens des Verkäufers vom Erwerber an den Kreditgeber gezahlt wurde, so dass der Verkäufer keinerlei Liquidität zur Zahlung der Umsatzsteuer an das Finanzamt erhielt. Der Kreditgeber würde damit in Höhe des Umsatzsteuerbetrages einen Vermögenswert erlangen, der nicht dem Kreditnehmer (Lieferer), sondern dem Steuergläubiger „gehört“ und folglich nicht der Sicherung des Kreditgebers dienen dürfte. (Bei Abtretung der Kaufpreisforderung würde allerdings seit 2004 das Kreditinstitut nach § 13c UStG haften.) Als Steuerschuldner ist der Erwerber hingegen berechtigt, die Gegenleistung in Höhe der geschuldeten Steuer zu kürzen (Anm. 660 ff.). Bei der Zwangsversteigerung läuft die Vorschrift beim einseitigen Verzicht des Vollstreckungsschuldners ins Leere (Anm. 338 ff.).

1 Die Ermächtigungsgrundlage ergibt sich aus Art. 199 Abs. 1 Buchst. c und g MwStSystRL.

2 Vgl. zum früheren Abzugsverfahren nach § 18 Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG aF die Begr. zu Art. 1 Nr. 22 Buchst. c RegE UStBG, BT-Drucks. 12/2463, 34 f.; zur Erweiterung des § 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG aF den RegE HBeglG 2004, BR-Drucks. 652/03 – Begr. Zu Artikel 10 Nummer 1.

Die Vorschrift greift auch, wenn das Grundstück zu einer **Insolvenzmasse** gehört und die Umsatzsteuer zu den Massekosten zählen würde (§ 53 iVm. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO). 273

Die **Auffassung**, dass mit der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers dem **Fiskus** ein **Privileg** in der Insolvenz des leistenden Unternehmers eingeräumt werde, weil Letzterer, wenn er Steuerschuldner wäre, die Umsatzsteuer in voller Höhe vereinnahmen, der Fiskus jedoch nur in Höhe der Quote befriedigt würde<sup>1</sup>, ist schlicht **abwegig**, da die Umsatzsteuer nicht etwa der Subventionierung des Insolvenzschuldners bzw. seiner Gläubiger dient! Die Umsatzsteuer ist überhaupt kein Vermögensbestandteil des Schuldners und gebührt damit auch nicht den Gläubigern (§ 18 Anm. 838 ff. m. *Beispielen*).

## 2. Beschränkung auf Lieferungen

§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG spricht von unter das Grunderwerbsteuergesetz fallenden Umsätzen und würde damit auch sonstige Leistungen erfassen. Art. 199 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL erlaubt die Steuerschuldnerschaft jedoch nur bei Lieferungen von Grundstücken. Folglich ist § 13b UStG richtlinienkonform restriktiv anzuwenden (zur **Erbbaurechtsbestellung** Anm. 295 ff.; vgl. auch zur Übertragung von **Miteigentum** Anm. 281 f.). 274

## 3. Unter das Grunderwerbsteuergesetz „fallende“ Umsätze

### a) Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes

#### aa) Allgemeines

Unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen **Umsätze**, die die **Erfüllung** der in § 1 GrEStG aufgezählten, sich **auf** inländische **Grundstücke** beziehenden **Rechtsvorgänge** darstellen. 275

Ob und wann ein „**Umsatz**“ vorliegt, bestimmt sich nach dem **Umsatzsteuergesetz**, nicht nach dem Grunderwerbsteuergesetz. Der zu beurteilende Sachverhalt ist zunächst umsatzsteuerrechtlich zu erfassen und erst danach grunderwerbsteuerrechtlich zu würdigen.<sup>2</sup> Ist umsatzsteuerrechtlich ein Umsatz iS des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu verneinen, so ist es aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ohne Bedeutung, ob ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang vorliegt (*Beispiel*: Fälle des § 1 Abs. 2a GrEStG).

Umgekehrt ist die Umsatzsteuerbefreiung (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG) nicht davon abhängig, dass der Vorgang vom Grunderwerbsteuergesetz besteuert wird. Der Umsatz „fällt“ auch dann „unter das Grunderwerbsteuergesetz“, wenn dessen Steuerbefreiungen („Steuervergünstigungen“) nach §§ 3 ff. GrEStG eingreifen.

Während der **grunderwerbsteuerbare Erwerbsvorgang** bereits mit Abschluss des schuldrechtlichen oder gleichgestellten Rechtsvorganges verwirklicht ist (§ 1 276

<sup>1</sup> So zB *Uhlenbruck*, ZInsO 2005, 505 (506); *Bauer*, ZInsO 2008, 119 (120 f.) – jeweils zu § 13b Abs. 1 Satz Nr. 3 und 4 UStG aF (= § 13b Abs. 2 Nr. 3 und 4 UStG nF).

<sup>2</sup> BFH v. 24.1.2008 – V R 42/05, BStBl. II 2008, 697 mwN.

§ 13b nF Anm. 276–280 Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Stadie)

Abs. 1 GrEStG), liegt ein **Umsatz** im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erst mit **Ausführung** der **Grundstückslieferung** vor.

**bb) Nicht: Sog. Geschäftsveräußerung**

277 Eine – durch Verzicht auf die Steuerfreiheit nach § 9 UStG – steuerpflichtige Lieferung liegt **nicht** vor, wenn der Umsatz im Rahmen einer sog. **Geschäftsveräußerung** stattfindet, da diese **nicht steuerbar** ist (§ 1 Abs. 1a Satz 1 UStG). Eine solche ist gegeben, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird (§ 1 Abs. 1a Satz 2 UStG). Die Lieferung eines **vermieteten Grundstücks** ist, wenn dessen Vermietung die einzige unternehmerische Tätigkeit darstellte, eine sog. Geschäftsveräußerung.<sup>1</sup> Entsprechend wird, wenn die Vermietung nur einen Teil der unternehmerischen Tätigkeit darstellte, die Lieferung des Grundstücks im Regelfall als Übereignung (oder Einbringung) eines **gesondert geführten Betriebes** anzusehen sein.<sup>2</sup>

278 Mangels Steuerbarkeit einer Geschäftsveräußerung kann nicht wirksam auf die Steuerfreiheit der Grundstückslieferung verzichtet werden, so dass trotz einer Verzichtserklärung im Grundstückskaufvertrag (Anm. 344 ff.) der **Erwerber nicht** zum **Schuldner** einer Steuer nach § 13b UStG wird. Auf den Erwerber geht lediglich eine potentielle **Vorsteuerberichtigungspflicht** nach § 3 Abs. 1b bzw. Abs. 9a und nach § 15a UStG über (§ 1 Abs. 1a Satz 3 iVm. § 15a Abs. 10 UStG (§ 2 Anm. 614 ff.)).

279 frei

**b) Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes**

280 Der Begriff des Grundstücks im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes bestimmt sich nach dem Zivilrecht (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG). Den Grundstücken werden **Erbbaurechte** gleichgestellt (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG; § 11 ErbbauRVO; zur *Bestellung* eines Erbbaurechts s. Anm. 295 ff.), ebenso **Gebäude auf fremdem Boden** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG; s. aber Anm. 315), dinglich gesicherte Sondernutzungsrechte iS des § 15 WEG und des § 1010 BGB (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG) und das Gebäudeeigentum im Beitrittsgebiet (§ 288 Abs. 4 und § 292 Abs. 3 ZGB-DDR iVm. Art. 233 § 3 Abs. 1 EGBGB).

1 BFH v. 18.11.1999 – V R 13/99, BStBl. II 2000, 153 (155) = StRK UStG 1993 § 1 Abs. 1 Nr. 2 R. 3; BFH v. 8.3.2001 – V R 24/98, StRK UStG 1993 § 15 Abs. 1 R. 22 = UR 2001, 214 (216) = BStBl. II 2003, 430; BFH v. 1.4.2004 – V B 112/03, BStBl. II 2004, 802; BFH v. 24.2.2005 – V R 45/02, UR 2005, 547 = BStBl. II 2007, 61; BFH v. 7.2.2005 – V R 78/03, BStBl. II 2005, 849; BFH v. 6.9.2007 – V R 41/05, UR 2007, 858 = BStBl. II 2008, 65 (68); BFH v. 11.10.2007 – V R 27/05, BStBl. II 2008, 438 (442); BFH v. 11.10.2007 – V R 57/06, BStBl. II 2008, 447; BFH v. 18.9.2008 – V R 21/07, BStBl. II 2009, 254.  
2 BFH v. 6.9.2007 – V R 41/05, UR 2007, 858 = BStBl. II 2008, 65 (68); unklar BFH v. 21.3.2002 – V R 62/01, BStBl. II 2002, 559 = StRK UStG 1993 § 9 R. 5.

Erfasst wird auch die Übertragung des **Miteigentums** (§ 2 Abs. 3 Satz 2 GrEStG), auch in Verbindung mit **Wohnungs-** oder **Teileigentum** (§ 2 Abs. 3 Satz 2 GrEStG iVm. §§ 1, 3 und 7 WEG). Dabei handelt es sich entgegen hM nicht etwa um eine sonstige Leistung (Dienstleistung!)<sup>1</sup>, sondern um eine **Lieferung**<sup>2</sup>. Die Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Gegenstand ist eine Lieferung, da der Anteil einen (ideellen)<sup>3</sup> Bruchteil eines körperlichen Gegenstandes darstellt. Die verfehlte gegenteilige Sichtweise würde dazu führen, dass der Erwerber nicht Steuerschuldner nach § 13b UStG würde, da Art. 199 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur bei Lieferungen von Grundstücken erlaubt.

*Beispiel*

Der illiquide Unternehmer U1 veräußert ein Betriebsgrundstück an U2 und U3, indem er beiden jeweils hälftiges Miteigentum einräumt. U1 verzichtet auf die Steuerfreiheit der Umsätze und stellt U2 und U3 jeweils Umsatzsteuer in Rechnung, welche diese als Vorsteuer abziehen. U1 vereinnahmt die Kaufpreise, führt jedoch die Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt ab.

Das Finanzamt nimmt U2 und U3 jeweils als Steuerschuldner gem. § 13b Abs. 5 iVm. Abs. 2 Nr. 3 UStG in Anspruch. Wäre die Übertragung von Miteigentum eine sonstige Leistung, so könnten U2 und U3 einen Verstoß gegen Art. 199 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL geltend machen, weil danach nur bei Lieferungen von Grundstücken die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers vorgesehen werden darf.

Zum Grundstück gehören auch dessen **wesentliche Bestandteile** (§§ 93, 94 BGB). Deren ertragsteuerrechtliche oder handelsrechtliche Einordnung als selbständige Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände) ist ohne Belang.

**Nicht** unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen hingegen gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GrEStG wesentliche Bestandteile des Grundstücks in Gestalt von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (sog. **Betriebsvorrichtungen** [vgl. zum Begriff § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG]; dazu näher § 4 Nr. 9 Anm. 92 ff.). Während die **frühere Fassung** des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG idF bis 2004 die (zwingend steuerpflichtigen) Lieferungen von Betriebsvorrichtungen als Teile der jeweiligen Grundstückslieferungen im Zwangsversteigerungsverfahren mit einschloss, werden diese von der **Neufassung** der Vorschrift nach deren eindeutigen Wortlaut **nicht** mehr erfasst. Das ist zwar vermutlich vom Gesetzgeber nicht gewollt<sup>4</sup>, der **Fehler** lässt sich jedoch ange-

1 So aber BFH v. 27.4.1994 – XI R 91, 92/92, BStBl. II 1994, 826; BFH v. 27.4.1994 – XI R 85/92, BStBl. II 1995, 30; Abschn. 25 Abs. 2 Nr. 2 UStR 2008; *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 66 Rz. 321 – Lfg. 31, April 2003; *Nieskens* in Rau/Dürwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 590 u. § 3 UStG Anm. 1153.

2 Zutreffend *Ruppe*, Österr. UStG, 3. Aufl., Wien 2005, § 3 öUStG Rz. 25; *Lippross*, UR 2002, 496 (497); *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 7.6; *Stadie*, UStG, 2009, § 3 UStG Rz. 7.

3 Deshalb folgt die Annahme einer Lieferung nicht aus Art. 135 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL, da die dort genannten „Gebäudeteile“ einen realen Teil und nicht den Miteigentumsanteil meinen; aA *Martin* in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 UStG Rz. 48 – Lfg. 59, April 2008.

4 Vgl. Reg.-Begr. zu Art. 10 Nr. 1 HBeglG, BR-Drucks. 652/03, 45; dort heißt es, dass die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers „erweitert“ werden sollte.

sichts des eindeutigen Wortlauts der Neufassung („Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen“) nicht durch Auslegung korrigieren<sup>1</sup> (zur Einbeziehung von **Zubehör** im Zwangsversteigerungsverfahren s. Anm. 289).

### c) Rechtsvorgänge im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes

#### aa) Allgemeines

285 Dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegende Rechtsvorgänge<sup>2</sup> sind vornehmlich ein **Kaufvertrag** oder ein **anderes Rechtsgeschäft**, das den **Anspruch auf Übereignung** begründet (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG), und **gleichwertige Rechtsvorgänge**, wie insbesondere das Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG). Die Grunderwerbsteuer erfasst darüber hinaus auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder **wirtschaftlich** ermöglichen, ein inländisches **Grundstück** auf eigene Rechnung zu **verwerten** (§ 1 Abs. 2 GrEStG).

286 frei

#### bb) Lieferung von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren

287 Bei der Zwangsversteigerung eines Grundstücks (zum Grundstücksbegriff Anm. 280 ff.) erlangt der Ersteher mit dem Zuschlag (§ 90 ZVG) das Eigentum und damit die Verfügungsmacht iS des § 3 Abs. 1 UStG. Damit liegt eine **Lieferung des Vollstreckungsschuldners** an den Ersteher vor<sup>3</sup>, denn nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG entfällt die Steuerbarkeit eines Umsatzes nicht, wenn dieser nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt. Im Zwangsversteigerungsverfahren unterliegt das **Meistgebot** der Grunderwerbsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG). Folglich **fällt** die mit dem Zuschlag bewirkte Lieferung **unter das Grunderwerbsteuergesetz** und ist demnach, soweit sie nicht Betriebsvorrichtungen (Anm. 284) und Zubehör (Anm. 289) betrifft, nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG **steuerfrei**. Auf die Steuerbefreiung kann nach § 9 UStG verzichtet werden (Anm. 318 ff.).

288 Eine – durch Verzicht nach § 9 UStG – steuerpflichtige Grundstückslieferung liegt **nicht** vor, wenn die Grundstückslieferung als Übertragung des Unternehmens (die Vermietung des Grundstücks war die einzige unternehmerische Tätigkeit) bzw. als Übereignung eines gesondert geführten Betriebes im Rahmen einer sog. **Geschäftsveräußerung** iS des § 1 Abs. 1a UStG erfolgt (Anm. 277). Der Annahme einer „Geschäftsveräußerung“ steht nicht entgegen, dass die Übereignung zwangsweise erfolgt.<sup>4</sup>

1 AA *Lippross*, Umsatzsteuer, 22. Aufl. 2008, S. 1030 (9.4.2.3.b).

2 Dazu ausführlich P. *Fischer* in Boruttau, GrEStG, 16. Aufl. 2007, § 1 GrEStG Rz. 1 ff.; *Klenk* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 9 UStG Anm. 22 ff.; ferner *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 94 Rz. 41 ff. – Lfg. 43, März 2007.

3 BFH v. 19.12.1985 – V R 139/76, BStBl. II 1986, 500 = StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 56; BFH v. 21.3.2002 – V R 62/01, BStBl. II 2002, 559 = StRK UStG 1993 § 9 R. 5.

4 BFH v. 21.3.2002 – V R 62/01, BStBl. II 2002, 559 = StRK UStG 1993 § 9 R. 5.

Über die Lieferung des Grundstücks hinaus wurde von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG idF bis 31.3.2004 mE auch die Lieferung derjenigen **beweglichen Gegenstände**, auf welche sich bei einem Grundstück die Hypothek erstreckt (§ 20 Abs. 2, § 90 Abs. 2 ZVG), dh. auch die Lieferung der Erzeugnisse und Bestandteile sowie des **Zubehörs** (§ 97 BGB) im Umfang des § 1120 BGB erfasst (§ 13b aF Anm. 161). Das Gesetz sprach zwar nur von der „Lieferung des Grundstücks“, der Gesetzeszweck verlangte jedoch, dass auch diese Gegenstände einbezogen werden, da im Zwangsversteigerungsgesetz eine dem § 170 Abs. 2 InsO entsprechende Vorschrift hinsichtlich der Umsatzsteuer fehlt. Wenn § 170 Abs. 2 iVm. § 171 Abs. 2 Satz 3 InsO für das Zwangsversteigerungsverfahren als nicht analogiefähig angesehen wird<sup>1</sup> (s. aber auch Anm. 263), musste vom Willen des Gesetzgebers ausgegangen werden, dass auch hinsichtlich der Lieferung des Zubehörs (bei Lieferungen vor dem 1.4.2004) der Erwerber Steuerschuldner wurde, da anderenfalls der Gläubiger den Bruttoerlös erhielt und der Steuergläubiger leer ausging bzw. in der Insolvenz die Masse mit der Umsatzsteuer belastet war. Der Gesetzeszweck (Anm. 272) verlangt das zwar auch weiterhin, der eindeutige Wortlaut lässt jedoch eine entsprechende Auslegung nicht mehr zu.

frei

290–291

### cc) Mietkauf- uä. Gestaltungen

Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch solche Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder **wirtschaftlich** ermöglichen, ein inländisches **Grundstück** auf eigene Rechnung zu **verwerten** (§ 1 Abs. 2 GrEStG).<sup>2</sup> Diese Vorschrift ist eine Spezialregelung zu § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, meint jedoch dasselbe<sup>3</sup>, so dass in diesen Fällen auch *umsatzsteuerrechtlich Lieferungen* vorliegen.

Umsatzsteuerfrei, weil unter das Grunderwerbsteuergesetz fallend, sind folglich zB auch solche Grundstücksüberlassungen auf der Grundlage von gemischten Verträgen mit Elementen (insbesondere) des Miet- und des Kaufvertrages, vor allem also von sog. **Mietkauf-Verträgen** oder **entsprechenden** sog. **Leasing-Gestaltungen**, bei denen bereits *bei Übergabe* des Grundstücks nach der Zurechnungsregel des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO eine *Lieferung* anzunehmen ist (im Ergebnis ebenso Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL<sup>4</sup>). Das ist der Fall, wenn

- 1 So *de Weertb*, BB 1999, 821 (826); *Geurts*, DB 1999, 818 (820); *Flötber* in Kübler/Prütting (Hrsg.), InsO, § 165 InsO Rz. 54a; zu Recht aA *Landfermann* in Heidelberger Komm. InsO, 5. Aufl. 2008, § 171 InsO Rz. 14; *Marotzke*, ZfP 109 (1996), 466 f.; vgl. auch *Onusseit*, ZIP 2000, 777 (784 f.).
- 2 Dazu BFH v. 3.5.1973 – II R 37/68, BStBl. II 1973, 709 mwN.; BFH v. 26.7.2000 – II R 33/98, BFH/NV 2001, 206; BFH v. 3.9.2008 – XI R 54/07, BStBl. II 2009, 499 (501 f.); *P. Fischer* in Boruttau, GrEStG, 16. Aufl. 2007, § 1 GrEStG Rz. 661 ff.
- 3 Vgl. *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 15 Rz. 19.
- 4 Danach gilt als Lieferung „die Übergabe eines Gegenstandes auf Grund eines Vertrages, der die Vermietung eines Gegenstandes während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenkauf eines Gegenstandes vorsieht, der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird“.

bereits bei Beginn des Vertrages die gesicherte Annahme besteht, dass es nicht nur um eine Gebrauchsüberlassung geht, sondern es sich, wirtschaftlich gesehen, um die Übertragung der Substanz des Grundstücks handelt, so dass davon auszugehen ist, dass der Mieter bzw. sog. Leasingnehmer von dem eingeräumten Optionsrecht zum Erwerb (Kaufrecht) Gebrauch machen wird.<sup>1</sup>

294 frei

#### dd) Bestellung eines Erbbaurechts?

295 Unter das Grunderwerbsteuergesetz soll nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>2</sup> und des Grunderwerbsteuer-Senats des BFH auch die Bestellung eines Erbbaurechts gegen laufenden Erbbauzins fallen.<sup>3</sup> Das wird durch § 9 Abs. 2 UStG bestätigt, der ausdrücklich von der „Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten (§ 4 Nr. 9 Buchstabe a)“ spricht. Allerdings geht diese Bestimmung andererseits wegen der Gleichsetzung mit den in § 4 Nr. 12 Buchst. a bis c UStG bezeichneten Umsätzen davon aus, dass es sich bei der „Bestellung“ eines Erbbaurechts umsatzsteuerrechtlich nicht um eine Lieferung handelt (das ist nur die Übertragung des Erbbaurechts, so dass dessen Erwähnung in § 9 Abs. 2 UStG verfehlt ist), sondern vielmehr (erst bei dessen Vollzug) eine **sonstige Leistung** in Gestalt der **Nutzungsüberlassung**<sup>4</sup> (*Dauerleistung* in Form von *Teilleistungen*; zur Vorauszahlung des Erbbauzinses als *Einmalbetrag* s. Anm. 298) vorliegt.<sup>5</sup>

- 1 Vgl. zur **Umsatzsteuer** BFH v. 27.1.1955 – V 198/54, BStBl. III 1955, 94 = StRK UStG 1951 § 1 Ziff. 1 R. 33; BFH v. 9.2.2006 – V R 22/03, BStBl. II 2006, 727 (729); *Stadie*, Allg. Steuerrecht, 2003, Rz. 215 mwN.; *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 770 ff.; Abschn. 25 Abs. 4 ff. UStR 2008; zur **Grunderwerbsteuer** BFH v. 17.1.1996 – II R 47/93, BFH/NV 1996, 579; *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 94 Rz. 221 ff. – Lfg. 43, März 2007; *Klenk* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 9 UStG Anm. 66.5; zur **Einkommensteuer** BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264 = StRK EStG (bis 1974) § 5 Bil. R. 20; BFH v. 1.10.1970 – V R 49/70, BStBl. II 1971, 34 = StRK UStG 1967 § 30 R. 2; BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311 (314) mwN. = StRK EStG 1975 § 7 Abs. 1 Satz 2 R. 9.
- 2 Abschn. 71 Abs. 2 Nr. 1 UStR 2008; ferner zu § 13b UStG aF Abschn. 182a Abs. 2 Nr. 4 Satz 3 UStR 2008; OFD Hannover, Vfg. v. 5.10.2009 – S 7279 - 27 - StO 183, UR 2010, 354; ebenso *Mißklang* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13b UStG Rz. 26 – Lfg. 61, April 2009.
- 3 BFH, Urt. v. 28.11.1967 – II R 37/66, BStBl. II 1968, 223; BFH v. 24.2.1982 – II R 4/81, BStBl. II 1982, 625; BFH v. 18.8.1993 – II R 10/90, BStBl. II 1993, 766.
- 4 Bis 1979 war die Bestellung des Erbbaurechts zutreffend noch in § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG 1967/1973 der Vermietung gleichgestellt. Die verfehlt Streichung erfolgte durch das Umsatzsteuergesetz 1980 offensichtlich zwecks Umsetzung der zuvor genannten BFH-Entscheidung v. 28.11.1967 zum Grunderwerbsteuergesetz, BFH v. 17.1.1996 – II R 47/93, BFH/NV 1996, 579; vgl. RegE UStG 1979, BT-Drucks. 8/1779 – Zu § 4 Nr. 12.
- 5 Insoweit zutreffend BFH, Urt. v. 20.4.1988 – X R 4/80, BStBl. II 1988, 744 = UR 1989, 18 m. Anm. *Giesberts*; in diesem Sinne auch EuGH, Urt. v. 4.12.1990 – Rs. C-186/89, EuGHE 1990, I-4363 = UR 1992, 141; ferner zur **einkommensteuerrechtlichen** Behandlung BFH, Urt. v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413 = StRK EStG 1975 § 5 Akt. R. 2; BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617 = StRK EStG 1975 § 5 Akt. R. 20; BFH v. 24.10.1990 – X R 43/89, BStBl. II 1991, 175; BFH v. 17.7.2001 – IX R 41/98, BFH/NV 2002, 18; BFH, Urt. v. 23.9.2003 – IX R 65/02, StRK EStG 1975 § 21 WK R. 245 = BFH/NV 2004, 126 = BStBl. II 2005, 159; BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BFH/NV 2004, 580; BFH v. 20.9.2006 – IX R 17/04, BStBl. II 2007, 112 mwN.

Diese **Diskrepanz** zwischen **grunderwerbsteuerrechtlicher** und **umsatzsteuerrechtlicher Sichtweise** müsste aus rein nationaler Sicht ohne Belang sein, denn § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG spricht von „Umsätzen“, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, und würde danach auch sonstige Leistungen erfassen. Art. 135 Abs. 1 Buchst. j und k MwStSystRL sehen jedoch **nur** die Befreiung von Lieferungen vor. Demgemäß erlaubt auch Art. 199 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL nur bei „**Lieferung**“ von in Art. 135 Abs. 1 Buchst. j und k MwStSystRL genannten Grundstücken die Steuerschuldnerschaft des Empfängers. Folglich fällt, da § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG und damit auch § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG richtlinienkonform auszulegen ist, die dauernde Nutzungsüberlassung aufgrund der Bestellung eines **Erbbaurechts nicht** unter § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG. 296

Die **Nutzungsüberlassung** auf Grund eines Erbbaurechts fällt vielmehr unter § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. c UStG<sup>1</sup> und würde bei Steuerpflicht nach § 9 UStG nur dann zur **Steuerschuldnerschaft** des Leistungsempfängers führen, wenn der Überlassende nicht im Inland ansässig wäre (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG). Das ist jedoch ausgeschlossen, wenn das Grundstück als „Betriebsstätte“ im Sinne einer festen Niederlassung verstanden wird (dazu Anm. 215). 297

Eine Nutzungsüberlassung auf Grund der Bestellung eines Erbbaurechts liegt auch dann vor, wenn die Summe der **Erbaurechtszinsen** als **Einmalbetrag** im Voraus gezahlt wird. Nicht etwa ist von einer sofort ausgeführten einmaligen Leistung auszugehen. Auch wird es sich hierbei regelmäßig nicht um Vorauszahlungen handeln. Vielmehr ist ein **Darlehen** anzunehmen mit der Befugnis, dieses sukzessive um die jeweiligen Gegenleistungen nach Ausführung der entsprechenden Teilleistungen zu kürzen.<sup>2</sup> Es liegen der Natur der Sache nach „**Teilleistungen**“ vor, auch wenn eine *ausdrückliche* Vereinbarung fehlt.<sup>3</sup> Diese Sichtweise ist auch im Hinblick auf Steuersatzänderungen geboten, da § 27 Abs. 1 UStG auch für Teilleistungen gilt.<sup>4</sup> 298

frei 299

### ee) Tauschvorgänge?

Nach § 1 Abs. 5 GrEStG sollen auch bei dem Tausch von Grundstücken für beide Vertragsteile unter das Grunderwerbsteuergesetz fallende Erwerbsvorgänge vorliegen. Das hätte zur Folge, dass, wenn beide Beteiligte Unternehmer sind und jeweils auf die Steuerfreiheit der Grundstückslieferungen verzichten würden, diese auch der Umsatzsteuer unterlägen und beide Erwerber jeweils die Umsatzsteuer nach § 13b UStG schulden würden. 300

1 *Stadie*, UStG, 2009, § 4 Nr. 12 UStG Rz. 20.

2 Vgl. BFH v. 21.6.2001 – V R 80/99, UR 2001, 446 – 2 d.

3 Vgl. BFH v. 21.6.2001 – V R 80/99, UR 2001, 446, der zwar bei einer Einmalzahlung für 25 Jahre (Grabpflege) mit nicht nachvollziehbarer Begründung „Teilleistungen“ iS des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG verneinte, aber gleichwohl jährliche Ausführung von „Leistungen“ annahm (1 a dd, b).

4 *Stadie*, UStG, 2009, § 13 UStG Rz. 26 iVm. § 27 UStG Rz. 13.

- 301 Das ist **schon grunderwerbsteuerrechtlich unhaltbar**. Die beiden Erwerber der jeweils getauschten Grundstücke erlangen keine Liquidität in Geld, um die Steuer zu entrichten. Es reicht deshalb entgegen *Reiß*<sup>1</sup> nicht aus, dass die beiden Beteiligten „Vermögen“ zum Erwerb des jeweils anderen Grundstücks aufwenden. Es kann nicht richtig sein, dass sie, obwohl sie keine Liquidität aus dem Vorgang erlangt haben, gezwungen sein sollen, etwaige vorhandene Geldmittel zu verwenden oder anderenfalls das soeben erworbene Grundstück zu verkaufen oder einen Kredit aufzunehmen, um die Steuer bezahlen zu können. Das ist ein offensichtlicher **Verstoß gegen** das verfassungsrechtliche **Übermaßverbot** als Ausfluss des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, weil sich beim Erwerber die Leistungsfähigkeit tatsächlich nicht erhöht hat, so dass eine **konfiskatorische Wirkung** eintritt (Einf. Anm. 781).
- 302 Aus denselben Gründen darf der Vorgang **auch nicht** der **Umsatzsteuer** unterliegen (ausführlich Einf. Anm. 226 ff.). Der Einwand, dass der jeweilige Erwerber mit der Steuer wegen der zeitgleichen Vorsteuerverrechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG (Anm. 20) nicht belastet werde, greift zu kurz. Voraussetzung dafür, dass tatsächlich keine Belastung eintritt, ist nämlich, dass das erworbene Grundstück zehn Jahre lang ausschließlich zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, da anderenfalls eine **Vorsteuerberichtigung** nach § 15a, § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG oder nach § 3 Abs. 1b bzw. Abs. 9a UStG erfolgen und damit zu einer anteiligen Steuerbelastung führen würde. Auch bei den Vorsteuerberichtigungen nach § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG gilt der Berichtigungszeitraum des § 15a UStG (Einf. Anm. 319 ff.), was nunmehr durch Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL bestätigt worden ist (Einf. Anm. 324).
- 303 Richtigerweise geht das jeweilige Berichtigungsvolumen einschließlich des Rechtsberichtigungszeitraums auf den Erwerber **in analoger Anwendung des § 15a Abs. 10 UStG** über (vgl. § 15 Anm. 447.2).
- 304 frei

## ff) Bebauung durch Grundstückslieferer

### (1) Allgemeines

- 305 **Nicht** unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen Leistungen des Grundstückslieferers (oder Dritter), die **umsatzsteuerrechtlich** und zivilrechtlich als **eigenständige Werklieferungen**, Werkleistungen oder andere Dienstleistungen im **Zusammenhang mit der Errichtung eines Gebäudes** zu betrachten sind. Das gilt **auch dann**<sup>2</sup>, **wenn** sie grunderwerbsteuerrechtlich als Teile eines *einheitlichen*,

1 *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 15 Rz. 11.

2 BFH, Urt. v. 30.10.1986 – V B 44/86, BStBl. II 1987, 145 = StRK UStG 1980 § 4 Nr. 9 R. 3; BFH v. 7.2.1991 – V R 53/85, BStBl. II 1991, 737 = StRK UStG 1967 § 4 Nr. 9 R. 7; BFH v. 10.9.1992 – V R 99/88, BStBl. II 1993, 316 = StRK UStG 1980 § 4 Nr. 9 R. 9; BFH v. 15.10.1992 – V R 17/89, BFH/NV 1994, 198; BFH v. 20.6.1994 – V B 12/94, BFH/NV 1995, 456; BFH v. 3.9.2008 – XI R 54/07, BStBl. II 2009, 499; BFH v. 12.2.2009 – XI B 76/08, BFH/NV 2009, 974; Abschn. 71 Abs. 1 UStR 2008.

auf den Erwerb eines bebauten Grundstücks gerichteten Vertragswerks anzusehen sind und deshalb **grunderwerbsteuerrechtlich**<sup>1</sup> in die **Bemessungsgrundlage** der **Grundstückslieferung einbezogen** werden (dazu auch Einf. Anm. 787 ff.). Allerdings kann bei diesen Bauleistungen die Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 4 UStG eingreifen.

Ist hingegen nach – verfehlt – Auffassung des BFH auch **umsatzsteuerrechtlich** 306 trotz getrennter Verträge (Vertrag über die Lieferung eines unbebauten Grundstücks nebst Vertrag über die Errichtung eines Gebäudes durch den Grundstückslieferer) von einer Einheit und damit von einer **Lieferung eines bebauten Grundstücks** auszugehen<sup>2</sup>, so ist diese Lieferung zur Gänze nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei. Für eine derartige Einheitsbetrachtung besteht jedoch aus *umsatzsteuerrechtlicher* Sicht keinerlei Anlass. Leistungen, welche gesondert erbracht werden können und auch gesondert abgerechnet werden, sind umsatzsteuerrechtlich auch gesondert zu betrachten. Es gibt aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht kein Prinzip, welches es geböte, eigenständige Leistungen künstlich zusammenzuzwängen. Ferner führt die Einheitsbetrachtung zu unnötigen Abgrenzungsproblemen (Wie groß muss der Zeitabstand zwischen den beiden Verträgen sein, damit von getrennten Leistungen auszugehen ist?) und damit zu willkürlichen Differenzierungen, für die es keine sachliche Rechtfertigung gibt. Bei Zugrundelegung der verfehlten BFH-Ansicht muss deshalb der Verzicht auf die Steuerbefreiung auf die Gebäudelieferung beschränkt werden können (Anm. 328 ff.).

frei

307–308

## (2) Organschaft auf Seite des Lieferers

Eine umsatzsteuerrechtliche Einheitsbetrachtung soll nach Auffassung des BFH 309 auch in Betracht kommen, wenn im Rahmen einer Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) der **Organträger** das **Grundstück** übereignet, während die **Baumaßnahmen** von einer **Organgesellschaft** durchzuführen sind. Das soll sich daraus ergeben, dass die Umsätze der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen seien.<sup>3</sup> Es ist anzunehmen, dass der BFH für den umgekehrten Fall sowie für die Konstellation, dass beides durch zwei Organgesellschaften erfolgte, in gleichem Sinne judizieren würde. Damit wird verkannt, dass die umsatzsteuerrechtliche Qualifizierung der Umsätze durch die Organschaft nicht beeinflusst wird, dh. Steuerbefreiungen und Ermäßigungen sich nach Art und Inhalt der von der Or-

1 BFH v. 4.5.1983 – II R 6/82, BStBl. II 1983, 609; BFH v. 18.9.1985 – II B 24–29/85, BStBl. II 1985, 627; BFH v. 18.10.1989 – II R 143/87, BStBl. II 1990, 183; BFH v. 24.1.1990 – II R 94/87, BStBl. II 1990, 590; BFH v. 6.3.1991 – II R 133/87, BStBl. II 1991, 532; BFH v. 5.2.1992 – II R 110/88, BStBl. II 1992, 357; BFH v. 16.9.1992 – II R 75/89, BStBl. II 1993, 197; BFH v. 23.11.1994 – II R 53/94, BStBl. II 1995, 331; BFH v. 27.10.1999 – II R 17/99, BStBl. II 2000, 34; BFH v. 16.1.2002 – II R 16/00, BStBl. II 2002, 431 mwN.; BFH v. 13.8.2003 – II R 52/01, BFH/NV 2004, 663; BFH v. 2.3.2006 – II R 47/04, BFH/NV 2006, 1509.

2 Dazu BFH v. 19.3.2009 – V R 50/07, UR 2009, 560 = BStBl. II 2010, 78.

3 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256.

gangesellschaft erbrachten Umsätze richten (§ 2 Anm. 651 f., § 2 Anm. 658). Der BFH meint demgegenüber, dass „im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems“ eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden dürfe.

310 Ein funktionierendes Mehrwerstuersystem verlangt indes genau die gegenteilige Sichtweise, was sich schon an dem simplen Beispiel zeigt, bei dem der eine Beteiligte des Organkreises **im Ausland ansässig** ist. Da sich die Wirkungen der Organschaft auf die im Inland belegenen Unternehmensteile beschränken (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG, Art. 11 MwStSystRL), kommt die vom BFH propagierte Zusammenfassung nicht in Betracht und die Umsätze sind getrennt zu behandeln. Das führt zu **Wettbewerbsverzerrungen bei Lieferungen an Nichtunternehmer** (Anm. 311 f.). Bei steuerpflichtigen Lieferungen an **Unternehmer** entstehen **unterschiedliche Vorsteuerberichtigungsvolumina** beim Erwerber (Anm. 313; dazu auch Anm. 302), da im Falle der Organschaft die nach Auffassung des BFH als Einheit zu sehende Lieferung von Grundstück und Gebäude zur Gänze durch den **Verzicht** nach § 9 UStG als steuerpflichtig behandelt werden muss.

311 *Beispiel 1<sup>1</sup>*

U mit Unternehmenssitz in Schleswig-Holstein ist im Immobilienbereich tätig und daneben Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH. U veräußert ein im Inland belegenes unbebautes Grundstück für 100 000 € an den **Nichtunternehmer** K. Gleichzeitig verpflichtet sich die GmbH gegenüber K zur Errichtung eines Gebäudes für 300 000 € + 57 000 € USt. Die der Gebäudeerrichtung zuzuordnenden Vorsteuern betragen 30 000 €. Zwischen U und der GmbH liegen die Voraussetzungen für ein Organschaftsverhältnis vor.

Nach Auffassung des BFH soll aufgrund des Organschaftsverhältnisses eine einheitliche Lieferung eines bebauten Grundstücks durch den U vorliegen, welche zur Gänze steuerfrei nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG sei. Die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer von 57 000 € wird zwar nach § 14c UStG geschuldet, kann jedoch berichtigt werden.

312 *Beispiel 2 (Abwandlung)*

Sachverhalt des 1. Beispiels mit der Abwandlung, dass U mit seinem Unternehmen in Dänemark ansässig ist. Ein Organschaftsverhältnis liegt in diesem Fall nicht vor (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, Art. 11 MwStSystRL). Die Lieferung des Grundstücks durch U<sub>DK</sub> ist steuerfrei (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG). Die Errichtung des Gebäudes durch die GmbH ist eine steuerpflichtige Werklieferung. Die GmbH schuldet 57 000 € USt.

Die GmbH des U<sub>D</sub> hat einen Wettbewerbsvorteil gegenüber der GmbH des U<sub>DK</sub>, welcher nicht „im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems“ (BFH) liegt, sondern einen eklatanten Verstoß gegen das Neutralitätsgebot des Mehrwertsteuersystems darstellt (dazu ausführlich Einf. Anm. 601 ff.).

Der Wettbewerbsvorteil der U<sub>D</sub>-GmbH beträgt 27 000 €, da sie ihre Leistung gegenüber dem K um diesen Betrag günstiger anbieten kann. Die bei ihr nicht abziehbaren Vorsteuern

---

1 Nach BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256.

von 30000 € wird sie in ihren Preis einkalkulieren und demgemäß 330000 € verlangen<sup>1</sup>, während die U<sub>DK</sub>-GmbH 357000 € fordern muss.

*Beispiel 3 (Abwandlungen)*

313

Sachverhalte des 1. und des 2. Beispiels jeweils mit der Abwandlung, dass der **Erwerber E** ein **Unternehmer** ist, der das bebaute Grundstück zur Gänze zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Wenn die Steuerpflicht der Gebäudelieferung erreicht werden soll, muss bei Zugrundelegung der BFH-Auffassung auch für die Grundstückslieferung auf die Steuerbefreiung verzichtet werden, so dass eine Umsatzsteuer von 19 % von 400000 € = 76000 € entsteht.

Ist hingegen der U in Dänemark ansässig, so bleibt es bei der steuerpflichtigen Gebäudeerrichtung und einer Umsatzsteuer von 57000 €.

Das berührt den vorsteuerabzugsberechtigten Erwerber solange nicht, wie er weiterhin auch in den nächsten 10 Jahren zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze erbringt. Sobald aber die Vorsteuerabzugsberechtigung ganz oder teilweise entfällt und eine Vorsteuerberechtigung nach § 3 Abs. 1b bzw. Abs. 9a UStG oder nach § 15a oder nach § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG vorzunehmen ist, wirken sich die Unterschiede aus. Im ersten Fall sind es jährlich max. 7600 €, die zu berichtigen sind, im zweiten Fall max. 5700 €.

frei

314

**gg) Nicht: Unmittelbare Weiterlieferung eines Gebäudes durch Mieter oder Pächter**

Unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt ferner nicht die unmittelbare Weiterlieferung eines Gebäudes **an** den **Grundstückseigentümer** (Vermieter oder Verpächter), das der Mieter oder Pächter **auf dem fremden Boden** hat errichten lassen. Von einer **unmittelbaren Weiterlieferung** ist auszugehen, wenn der Mieter oder Pächter zu Beginn des Nutzungsverhältnisses auf sein Wegnahmerecht<sup>2</sup> verzichtet hat, insbesondere, weil der Grundstückseigentümer ihm die Herstellungskosten erstattet oder diese mit dem Miet- oder Pachtzins verrechnet werden. Vom wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs her gesehen ist der Mieter bzw. Pächter mit einem Bauunternehmer zu vergleichen, der für den Grundstückseigentümer durch Subunternehmer ein Gebäude errichten lässt und folglich keine Verwertungsbefugnis iS des § 1 Abs. 2 GrEStG (Anm. 292) an dem Gebäude erlangt, die er weiter übertragen könnte.<sup>3</sup>

315

frei

316–317

1 Im vorliegenden Fall muss die U<sub>D</sub>-GmbH zwar die nicht geschuldete Umsatzsteuer dem K erstatten; sie kann jedoch die nichtabziehbare Vorsteuer gegenrechnen (Einf. Anm. 923 iVm. Einf. Anm. 927), so dass sie 27000 € erstatten muss.

2 Dazu *Stadie*, UStG, 2009, § 3 UStG Rz. 11.

3 Vgl. BFH v. 24.11.1992 – V R 80/87, StRK UStG 1967 § 3 Abs. 1 R. 20 = BFH/NV 1993, 634; vgl. auch BMF, Schr. v. 23.7.1986 – IV A 2 - S 7100 - 76/86, BStBl. I 1986, 43 = StEK UStG 1980 § 3 Abs. 1 Nr. 12 – Tz. F I iVm. C II 1 iVm. H Beispiele 1 und 7; *Klenke* in Rau/Dürrewächter, UStG, § 4 Nr. 9 UStG Anm. 65 f.; *Stadie*, UStG, 2009, § 3 UStG Rz. 44.

#### 4. Verzicht auf die Steuerbefreiung

318 Soweit der unter das Grunderwerbsteuergesetz fallende Umsatz steuerfrei ist, kann der liefernde Unternehmer unter den Voraussetzungen des § 9 UStG auf die Steuerbefreiung verzichten. Grundvoraussetzung ist, dass der Umsatz an einen **anderen Unternehmer für dessen Unternehmen** ausgeführt wird (§ 9 Abs. 1 UStG; zum *teilweisen* Verzicht s. Anm. 324f.). Bei der Lieferung von Grundstücken im **Zwangsversteigerungsverfahren** soll nach § 9 Abs. 3 Satz 1 UStG der Verzicht nur bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig sein (Anm. 350f.). Bei den anderen Umsätzen iS des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG soll der Verzicht gem. § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG nur in dem gem. § 311b Abs. 1 BGB **notariell zu beurkundenden Vertrag** erklärt werden können (Anm. 344 ff., 352).

##### a) Zweck und Wirkungsweise

319 Der Zweck des Verzichts auf die Steuerbefreiung liegt bei der Lieferung eines bebauten Grundstücks (oder gleichgestellten Umsätzen) – sofern es nicht bei der Lieferung eines Neubaus um die Erlangung des Vorsteuerabzugs aus den Herstellungskosten geht – vorrangig in der **Vermeidung der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG**. Hatte der Unternehmer die auf die Herstellungskosten des Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG vergütet erhalten, so müsste er im Falle der steuerfreien Veräußerung des Grundstücks vor Ablauf von zehn Jahren die Vorsteuer anteilig zurückzahlen (§ 15a Abs. 8 und 9 UStG); Entsprechendes gilt bei der Lieferung eines steuerpflichtig erworbenen Grundstücks hinsichtlich der auf die Anschaffungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge. Behandelt er hingegen die Lieferung als steuerpflichtig, so tritt keine Änderung der Verwendungsverhältnisse iS des § 15a UStG ein und die Vorsteuerberichtigungspflicht entfällt.

320 Ist die auf Grund der Steuerpflicht der Lieferung anfallende Umsatzsteuer – wie regelmäßig – höher als der Vorsteuerberichtigungsbetrag nach § 15a UStG, so gibt der **Verzicht nur** dann einen **Sinn, wenn der Erwerber bereit** ist, die **Steuer zusätzlich zu tragen**. Der Erwerber wird damit regelmäßig einverstanden sein, wenn er zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ihn dann diese vordergründige Erhöhung des „Gesamtpreises“ – vorerst (Anm. 323) – nicht trifft.<sup>1</sup> Allerdings wird er zumeist verlangen, an dem Vorteil des Veräußerers aus dem Wegfall der Vorsteuerberichtigungspflicht nach § 15a UStG zu partizipieren, dh. auf einer anteiligen Minderung des Kaufpreises bestehen.

321 Die Erhöhung des Preises um die Umsatzsteuer berührt den Erwerber jedoch nur dann nicht, wenn er das Grundstück **in den nächsten 10 Jahren ausschließlich zur Ausführung von Umsätzen** verwendet, welche zum **Vorsteuerabzug berechtigen**, da anderenfalls eine **Vorsteuerberichtigung** nach § 15a, § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG oder nach § 3 Abs. 1b bzw. Abs. 9a UStG erfolgen und damit zu einer anteiligen Steuerbelastung führen würde. Auch bei den Vorsteuer-

---

1 Unter der Voraussetzung, dass sich bei ihm die Verwendungsverhältnisse iS des § 15a UStG in den nächsten zehn Jahren nicht ändern.

berichtigungen nach § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG gilt der Berichtigungszeitraum des § 15a UStG (Einf. Anm. 319 ff.), was nunmehr durch Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL bestätigt worden ist (Einf. Anm. 324).

Gäbe es den Verzicht nicht, so müsste der Veräußerer versuchen, den Vorsteuerberichtigungsbetrag im Preis auf den Erwerber abzuwälzen. Diese versteckte Abwälzung von Umsatzsteuer wird ein vorsteuerabzugsberechtigter Erwerber im Regelfall nicht hinnehmen; denn würde er sich ein unbebautes Grundstück besorgen und dieses selbst bebauen, so hätte er den Vorsteuerabzug hinsichtlich der Herstellungskosten. Der Verzicht dient mithin primär dazu, den Lieferer eines bebauten Grundstücks vor einem **Wettbewerbsnachteil** zu schützen (s. auch § 15 Anm. 919 f.). Der **Verzicht** verhindert folglich, dass der Veräußerer system- und gesetzeszweckwidrig mit Umsatzsteuer (bezüglich der Herstellungskosten des Gebäudes) belastet wird. Die Möglichkeit des Verzichts auf die Steuerbefreiung ist mithin **ausschließlich im Interesse des Veräußerers** vorgesehen, um diesen insbesondere vor dem ungerechtfertigten Nachteil der Vorsteuerberichtigung zu bewahren. Alles das **verkennt** der **BFH**, der in ständiger Rechtsprechung meint, dass das Gesetz den Verzicht im Interesse des Erwerbers vorgesehen habe, um diesem den Vorsteuerabzug zu verschaffen, was indes keinen Sinn ergibt, weil der Kaufpreis sich zuvor um den Steuerbetrag erhöht hatte (§ 15 Anm. 915 ff.).

Der Zweck des Verzichts auf die Steuerbefreiung, dh. der „Behandlung“ der Lieferung „als steuerpflichtig“ (§ 9 Abs. 1 UStG) besteht nicht in einer zusätzlichen Umsatzsteuerbelastung der Grundstücke, denn Grundstückslieferungen sollen gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG nicht der allgemeinen Umsatzsteuer, sondern der besonderen Grunderwerbsteuer unterliegen. Deshalb soll nicht etwa der Aufwand des Verbrauchers für das erworbene Grundstück der Umsatzsteuer unterworfen werden, was sich auch darin zeigt, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung gerade nicht bei Lieferungen an Endverbraucher möglich ist, sondern voraussetzt, dass der Erwerber das Grundstück für sein Unternehmen erwirbt (§ 9 Abs. 1 UStG). Der **Verzicht** auf die Steuerbefreiung ist **lediglich** das **rechtstechnische Vehikel** zur Entlastung des Veräußerers von den Vorsteuerbeträgen, welche (insbesondere) das Gebäude betreffen. Aus dieser Funktion des Verzichts folgt, dass es nicht geboten ist, die Lieferung als Einheit zu sehen und zur Gänze mit der Bemessungsgrundlage, die sich nach § 10 Abs. 1 UStG ergäbe, der Steuer zu unterwerfen (Anm. 333).

## b) Umfang des Verzichts

### aa) Beschränkung auf Teil des Grundstücks

Gehört das **Grundstück nur teilweise zum Unternehmen des Lieferers**, so ist die Lieferung nur im Umfang des zum Unternehmen gehörenden Teils steuerbar, so dass auch nur in diesem Umfang auf die Steuerfreiheit verzichtet werden kann (§ 15 Anm. 935).

Dasselbe gilt, wenn das Grundstück **nur zum Teil für das Unternehmen des Erwerbers** geliefert wird, da § 9 Abs. 1 UStG verlangt, dass der Umsatz für das

Unternehmen des Erwerbers ausgeführt wird. Nach verfehlter Auffassung der Rechtsprechung kann allerdings unabhängig vom Nutzungsverhältnis auch der privat genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet werden (§ 15 Anm. 273 ff.). Ab 2011 entfällt zwar die Möglichkeit, auf diese Weise durch den anfänglichen gesamten Vorsteuerabzug einen durch nichts gerechtfertigten Kredit zu erlangen (Art. 168a Abs. 1 MwStSystRL, § 15 Abs. 1b UStG<sup>1</sup>), davon unberührt bleibt indes die **Möglichkeit**, weiterhin das **gesamte Grundstück** dem **Unternehmen zuzuordnen**, denn Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL spricht von einem dem Unternehmen zugeordneten Grundstück, welches sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird. Auch § 15 Abs. 1b UStG geht davon aus, denn die Beschränkung des Vorsteuerabzugs nach dieser Vorschrift bedeutet, dass die Lieferung zur Gänze für das Unternehmen geschieht, da anderenfalls die Beschränkung bereits aus § 15 Abs. 1 UStG folgen würde. Die Lieferung eines solchen dem Unternehmen vollständig zugeordneten Grundstücks wird demgemäß iS des § 9 Abs. 1 UStG und damit auch des § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG (Anm. 492) für das Unternehmen des Erwerbers ausgeführt.

- 326 Der **Verzicht** auf die Steuerbefreiung der *gesamten* Lieferung ergibt für den Erwerber jedoch **regelmäßig keinen Sinn**, weil er dann mit der Umsatzsteuer, die auf den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Teil des Grundstücks entfällt, belastet würde. Andererseits sieht Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL/§ 15a Abs. 6a UStG eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs wegen Änderung der Verwendungsverhältnisse vor, was voraussetzt, dass die Umsatzsteuer bereits bei Lieferung in Rechnung gestellt und folglich auf die Steuerbefreiung der gesamten Lieferung verzichtet worden war. Das führt indes zu einem unauflösbaren Widerspruch, da der Erwerber nicht vorsorglich eine Umsatzsteuerbelastung in Kauf nehmen wird, ohne zu wissen, ob und wann sich der Umfang der unternehmerischen (und zum Vorsteuerabzug berechtigenden) Verwendung ändern wird. Die Regelung des **Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL/§ 15a Abs. 6a UStG läuft** deshalb **bei der Lieferung** von Grundstücken weitgehend **leer**. Eine sachgerechte Lösung des Problems ergibt sich nur dann, wenn, wie seit 1989 vorgeschlagen, die Wirkungen des Verzichts auf die Steuerbefreiung der Grundstückslieferung sich auf den Übergang des Vorsteuerberichtigungsvolumens des Lieferers auf den Erwerber beschränken (Anm. 335 f.).

327 frei

#### **bb) Beschränkung auf Gebäudelieferung?**

- 328 Bei der Lieferung eines bebauten Grundstücks soll **nach** Auffassung des **EuGH** eine **Beschränkung** des Verzichts **auf** den Teil der Lieferung, der das **Gebäude** betrifft, **nicht** zulässig sein, weil sich aus Art. 12 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL<sup>2</sup>

1 Die Vorschrift soll durch das Jahressteuergesetz 2010 eingefügt werden; vgl. RegE JStG 2010 v. 21.6.2010, BT-Drucks. 17/2249 – Artikel 4 Nummer 9.

2 Entspricht Art. 4 Abs. 3 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie aF.

ergebe, dass Gebäude und Grund und Boden stets als Einheit anzusehen seien.<sup>1</sup> Damit wird der Zweck des Verzichts verkannt, da nur hinsichtlich der auf die Gebäudeherstellungskosten entfallenden, andernfalls nicht abziehbaren Vorsteuern die Ausschaltungsgefahr (Anm. 322 iVm. § 15 Anm. 919) besteht. Die verfehlte Sichtweise bewirkt, dass im **Widerspruch zu Art. 135 Abs. 1 Buchst. k MwStSystRL, § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG** auch der auf den Grund und Boden entfallende Kaufpreisanteil der Umsatzsteuer unterliegt.

Das bedeutet zum einen, dass es dem Erwerber **nicht möglich** ist, **nur das Gebäude** seinem **Unternehmen zuzuordnen**, weil anderenfalls der Verzicht nicht möglich wäre, da dieser bei Zugrundelegung der Einheitsthese des EuGH verlangt, dass die gesamte Lieferung für das Unternehmen des Erwerbers erfolgt. Das ist schon nicht mit der ständigen Rechtsprechung des EuGH zu vereinbaren, wonach ein Gegenstand teilweise dem Unternehmen zugeordnet werden kann (§ 15 Anm. 273).

Die og. EuGH-Auffassung führt zudem zu **willkürlichen** Ergebnissen. Hätte nämlich der Unternehmer ein unbebautes Grundstück erworben und anschließend darauf ein Gebäude errichtet, so hätte er dieses allein dem Unternehmen zuordnen können, ohne zugleich den Grund und Boden einlegen zu müssen. Doch selbst wenn er auch den Grund und Boden für sein Unternehmen erwerben wollte, so führt die Einheitsbetrachtung gleichwohl dazu, dass ein höheres Vorsteuerberichtigungsvolumen geschaffen wird. Verwendet der Erwerber das Grundstück nicht zehn Jahre lang zur Ausführung von Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, oder liefert oder entnimmt er das Grundstück steuerfrei, so ist der Vorsteuerabzug nach § 15a Abs. 1 bzw. Abs. 8 UStG<sup>2</sup> zu berichtigen, was zu einer endgültigen Belastung des Grund und Bodens mit Umsatzsteuer führt.

Alles das steht im **diametralen Gegensatz zum Zweck der Steuerbefreiung und des Verzichts** auf diese. Die Möglichkeit des Verzichts auf die Steuerbefreiung ist ausschließlich im Interesse des Lieferers vorgesehen, damit dieser nicht mit nichtabziehbaren Vorsteuerbeträgen bezüglich des Gebäudes belastet wird (Anm. 322). Wenn es keinen Vorsteuerabzug gäbe, so hätte der Verzicht auf die Steuerbefreiung keinen Sinn. Die verfehlte Entscheidung des EuGH führt dazu, dass ein Erwerber, der sich nicht sicher ist, ob er das bebaute Grundstück zehn Jahre lang vorsteuerunschädlich verwenden wird, nicht das bebaute Grundstück erwerben, sondern auf eigenem Grundstück bauen wird. Oder aber er wird eine Senkung des Kaufpreises um die auf den Grund und Boden entfallende Umsatzsteuer durchsetzen. Die EuGH-Entscheidung bewirkt mithin genau das, was der Verzicht auf die Steuerbefreiung eigentlich verhindern soll, nämlich dass die Anbieter von Neubauten benachteiligt werden (Anm. 322).

1 EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-400/98, EuGHE 2000, I-4321 = BStBl. II 2003, 452 = UR 2000, 329; ebenso FG Hamburg v. 29.5.2007 – 6 K 200/05, EFG 2007, 1639; wohl auch BFH v. 19.3.2009 – V R 50/07, UR 2009, 560 – Tz. 1.

2 Entspricht Art. 187 bzw. Art. 188 MwStSystRL.

332 *Beispiel*

Unternehmer V hatte Ende 2009 ein Gebäude auf eigenem Grundstück für 1 Mio. € + 190 000 € Vorsteuern hergestellt. Der Wert des Grund und Bodens beträgt 200 000 €. Anfang 2010 veräußert er das Grundstück für 1,2 Mio. € netto an den Unternehmer K, der dieses für gewerbliche Zwecke nutzen will. Es wird deshalb vereinbart, dass V auf die Steuerfreiheit der Lieferung verzichtet. K ist mithin nach § 13b UStG Schuldner von 228 000 € Umsatzsteuer (19 % von 1,2 Mio €), die dieser indes sogleich nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG wieder als Vorsteuer gegenrechnen kann (§ 15 Anm. 550, § 15 Anm. 556), so dass vorerst kein Problem erkennbar ist.

Nach drei Jahren muss allerdings K seine unternehmerische Tätigkeit einstellen. Es gelingt ihm nicht, das Grundstück steuerpflichtig zu verkaufen, so dass er es für 600 000 € an eine nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte gemeinnützige Institution veräußert. Die nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Lieferung bewirkt, dass K einem Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 15a Abs. 4 UStG in Höhe von 7/10 von 228 000 € = 159 600 € ausgesetzt ist. Davon entfallen 26 600 € (= 7/10 von 38 000 €) auf den Grund und Boden.

Hätte K ein entsprechendes Gebäude mit denselben Herstellungskosten auf eigenem Grundstück errichtet, so hätte ihn lediglich ein Vorsteuerberichtigungsanspruch von 7/10 von 190 000 € = 133 000 € getroffen. Folglich werden vorsichtige Unternehmer keine Neubauten kaufen, sondern selbst errichten oder den Kaufpreis um den auf den Grund und Boden entfallenden Umsatzsteueranteil drücken. Das widerspricht dem Zweck des Verzichts auf die Steuerbefreiung, der genau das verhindern soll (Anm. 322), und dem Zweck des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, wonach der Grund und Boden nicht mit Umsatzsteuer belastet werden soll (Anm. 328 aE).

**cc) Beschränkung auf Vorsteuerberichtigungsvolumen?**

- 333 Bei konsequenter Beachtung des Gesetzeszwecks (Anm. 322 f.) muss es richtigerweise sogar ausreichen, dass vom Lieferer auf den Erwerber eines bebauten Grundstücks **lediglich das Vorsteuerberichtigungsvolumen** iS des § 15a UStG **übergeht**.<sup>1</sup> Das Gesetz sieht zwar in § 15a Abs. 11 Nr. 2 UStG nur eine entsprechende (nicht ausgefüllte) Verordnungsermächtigung für den Fall der unentgeltlichen Übertragung vor (dazu § 15 Anm. 987 ff.), für die Rechtsfindung ist das allerdings belanglos, da der richtig erkannte Zweck des Verzichts auf die Steuerbefreiung eine **teleologische Reduktion des § 9 UStG** in diesem Sinne gebietet. Das Unionsrecht steht dem schon deshalb nicht entgegen, da Art. 137 Abs. 2 MwStSystRL den Mitgliedstaaten einen Spielraum für die Ausgestaltung des Verzichtsrechts gewährt. Unabhängig davon ist die am Zweck einer Norm orientierte teleologische Reduktion als Mittel der Rechtsfortbildung Bestandteil des Unionsrechts. Folglich schuldet der Erwerber nach § 13b Abs. 5 UStG richtigerweise nur einen Betrag in Höhe des ihm mitgeteilten Vorsteuerberichtigungsvolumens des Lieferers. Der Erwerber kann im Umfang seiner Vorsteuerabzugsberechtigung diesen Betrag ganz oder teilweise nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 iVm. Abs. 1a ff. UStG verrechnen. In entsprechender Anwendung des § 15a Abs. 10 UStG **läuft** beim Erwerber der **Berichtigungszeitraum weiter**, so dass bei einer späteren **Verwendungsänderung** innerhalb dieses Zeitraums eine **Vorsteuerberichtigung** durchzuführen ist. Nur bei dieser Sichtweise wird der Zweck des Verzichts auf die Steuerbefreiung zutreffend erreicht.

1 In diesem Sinne bereits *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, 1989, S. 194 u. 197 (Beispiel).

*Beispiel*

Unternehmer V hatte Ende Dezember 2009 ein Gebäude auf eigenem Grundstück für 1 Mio. € + 190 000 € Vorsteuern hergestellt. Anfang Januar 2012 veräußert er das Grundstück für 1,5 Mio. € an den Unternehmer K, der dieses für gewerbliche Zwecke nutzt. Die Parteien gingen von einem Wert des Grund und Bodens von 400 000 € aus. Ende Dezember 2014 muss K im Rahmen seiner Insolvenz das Grundstück an einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Erwerber für 800 000 € verkaufen.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung der Lieferung des bebauten Grundstücks von V an K würde bewirken, dass bei K ein Vorsteuerberichtigungsvolumen in Höhe von 19 % von 1,5 Mio. € = 285 000 € USt. entstände, obwohl bei der Bebauung des Grundstücks tatsächlich nur 190 000 € Umsatzsteuer angefallen waren. Die Differenz von 95 000 € stellen 19 % USt. von 500 000 € dar, welche sich aus dem Wert des Grund und Bodens und der scheinbaren Wertsteigerung des Grundstücks zusammensetzen. K müsste nach § 15a UStG 7/10 von 285 000 € = 199 500 € als Vorsteuerberichtigung an das Finanzamt zurückzahlen. Darin sind 7/10 der zuvor genannten 95 000 € = 66 500 € enthalten, obwohl die Lieferung des Grund und Bodens sowie die Wertsteigerung nicht der Umsatzsteuer, sondern der Grunderwerbsteuer unterliegen soll. Bei einer Beschränkung des Verzichts auf die Gebäudelieferung (Anm. 328 ff.) würde diese Belastung nur verringert, aber nicht vollständig beseitigt.

Zur Verwirklichung des Gesetzeszwecks (Anm. 322 f.) muss es ausreichen, dass der V dem K das Vorsteuerberichtigungsvolumen iS des § 15a UStG, dh. 8/10 von 190 000 € = 152 000 € mitteilt, dieser den Betrag nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet und in gleicher Höhe als Vorsteuer gegenrechnet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG). Entsprechend § 15a Abs. 10 UStG läuft der Berichtigungszeitraum bei K weiter. Folglich muss K wegen der steuerfreien Veräußerung Ende 2014 gem. § 15a Abs. 8 UStG einen Vorsteuerberichtigungsbetrag in Höhe von 5/10 von 190 000 € = 95 000 € an das Finanzamt abführen.

Die Beschränkung auf den Übergang des Berichtigungsvolumens ist vor allem dann zwingend geboten, wenn der Erwerber das **Grundstück nur teilweise für sein Unternehmen** erwirbt, jedoch nicht ausgeschlossen ist, dass der Umfang der unternehmerischen Nutzung sich später erhöht (Anm. 326). Der Übergang des *vollständigen* Vorsteuerberichtigungsvolumens auf den Erwerber in der Weise, dass dieser den *gesamten* Betrag nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet, aber nur insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (Anm. 333), als er das Grundstück für unternehmerische (vorsteuerunschädliche) Zwecke verwendet, führt zu keiner Belastung des Erwerbers. Mit der nichtabziehbaren Vorsteuer ist der Erwerber nämlich in jedem Fall belastet, da, wenn der Lieferer nur teilweise auf die Steuerbefreiung verzichten würde, er die ihn dann treffenden Vorsteuerberichtigungsbeträge nach § 15a Abs. 8 UStG in den Kaufpreis einkalkulieren und damit auf den Erwerber abwälzen würde.

*Beispiel*

Unternehmer V hatte Ende Dezember 2009 ein Gebäude auf eigenem Grundstück für 1 Mio. € + 190 000 € Vorsteuern hergestellt. Anfang Januar 2012 will er das Grundstück für 1,4 Mio. € „netto“ an den Unternehmer K veräußern. Die Parteien gehen von einem Wert des Grund und Bodens von 400 000 € aus. Unklarheit besteht in der Frage, welcher „Brutto“-Kaufpreis notariell zu beurkunden ist. K nutzt das Grundstück je zur Hälfte für gewerbliche und private Zwecke. Er hofft, ab 2015 das Gebäude in größerem Umfang für gewerbliche Zwecke zu nutzen. Tatsächlich verwendet er das Gebäude ab 2015 zu 80 % gewerblich.

Würden die Parteien vereinbaren, dass auf die Steuerbefreiung der Lieferung nur bezüglich des unternehmerisch genutzten Teils des Grundstücks verzichtet wird, so träge den V eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 UStG in Höhe von 8/10 von 95 000 € = 76 000 €. Folglich müsste um diesen Betrag der Kaufpreis erhöht werden, damit V 1,4 Mio € „netto“ erlässt. K würde dann 19 % (sofern sich der Umsatzsteuersatz nicht bis dahin erhöht hat) von 700 000 € = 133 000 € an USt. nach § 13b Abs. 5 UStG im Jahre 2012 schulden und könnte einen Betrag in derselben Höhe als Vorsteuer gegenrechnen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).

Die Verwendungsänderung im Jahre 2015 würde bei K zu keinem weiteren Vorsteuerabzug führen. Eine Berichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG ist nicht möglich, da dem K keine weitere Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden war (Anm. 326). Aus demselben Grund scheidet auch eine Berichtigung nach dem Einlagegedanken (§ 15 Anm. 970 ff.) aus.

Bei einem nachträglichen Verzicht in Höhe von weiteren 30 % würde, wenn man mit dem BFH fehlerhaft von Rückwirkung ausgehen würde (Anm. 355), insoweit für die Jahre 2012–2014 eine sachwidrige Umsatzsteuerbelastung eintreten, die dem Zweck des Verzichts widerspricht (Anm. 322 f.).

Deshalb muss es ausreichen, dass der V das beim ihm entstandene Vorsteuerberichtigungsvolumen iS des § 15a UStG, dh. 8/10 von 190 000 € = 152 000 € dem K mitteilt, welcher im Jahre 2012 diesen Betrag nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet. Bei V wird durch den Verzicht auf die Steuerbefreiung der gesamten Lieferung keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 UStG ausgelöst, so dass der Kaufpreis nur 1,4 Mio € beträgt.

K kann 50 % der von ihm geschuldeten Steuer, dh. 76 000 € als Vorsteuer gegenrechnen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG). Mit den weiteren 76 000 € bleibt er vorerst belastet. Entsprechend § 15a Abs. 10 UStG läuft der Berichtigungszeitraum bei K weiter. Für das Jahr 2015 (usw. bis 2019 bei unveränderten Verhältnissen) kann K weitere 30 % von 190 000 € = 57 000 € als Vorsteuerberichtigungsbetrag geltend machen.

337 frei

### c) Form

#### aa) Bei Zwangsversteigerung

338 Nach § 9 Abs. 1 UStG kann der Unternehmer, der den steuerfreien Umsatz ausführt, diesen „als steuerpflichtig behandeln“. Der Verzicht ist danach grundsätzlich eine einseitige öffentlich-rechtliche Erklärung (dazu näher § 15 Anm. 951 f.). Praktisch kann er jedoch **bei Umsätzen auf vertraglicher Grundlage** wegen der erforderlichen Steuerabwälzung **nur im Einvernehmen mit** dem Leistungsempfänger ausgeübt werden, so dass ein Verzicht grundsätzlich nur gegenüber einem **zum Vorsteuerabzug berechtigten Abnehmer** durchsetzbar ist (Anm. 320).

339 Demgegenüber geht der Gesetzgeber davon aus, dass im Zwangsversteigerungsverfahren das Einvernehmen nicht erforderlich sei. In der Begründung zur Einführung des § 9 Abs. 3 Satz 1 UStG (Anm. 350) heißt es nämlich, dass im bisherigen (bis 2001 geltenden) Abzugsverfahren (Anm. 26) die fehlende zeitliche Begrenzung für den Ersteher zu unerwarteten finanziellen Mehrbelastungen führen konnte. Aus Gründen der Rechtssicherheit sei es deshalb erforderlich, die Optionsmöglichkeit zeitlich zu begrenzen, so dass eine etwaige Belastung mit Um-

satzsteuer bereits bei der Abgabe von Geboten feststehe.<sup>1</sup> Auch dem § 9 Abs. 3 Satz 1 UStG liegt mithin die – **fehlerhafte – Annahme** (der Gehilfen) des Gesetzgebers zugrunde, dass der **Vollstreckungsschuldner einseitig durch den Verzicht** auf die Steuerbefreiung der Grundstückslieferung den **Ersteher mit Umsatzsteuer** auf das Meistgebot **belasten** könnte<sup>2</sup>; denn da der Ersteher den an das Vollstreckungsgericht zu entrichtenden Betrag nicht um die bei Steuerpflicht der Lieferung nach § 13b UStG geschuldete Umsatzsteuer kürzen dürfte, müsste er die **Umsatzsteuer in Höhe von (zzt.) 19 % des Meistgebots zusätzlich** tragen.

Das aber **widerspräche** der **Privatautonomie und der Handlungsfreiheit** (Art. 2 Abs. 1 GG). Diese erlaubt es nicht, dass der Vollstreckungsschuldner durch einseitige Erklärung den Ersteher mit einer zusätzlichen – zudem noch öffentlich-rechtlichen – Schuld belastet und damit die aufzubringende Gegenleistung gegen den Willen des Erstherrers erhöht.<sup>3</sup> Das wird besonders deutlich in den Fällen, in denen der **Ersteher als Unternehmer** das Grundstück zwar für sein Unternehmen erwirbt (Grundvoraussetzung des Verzichts nach § 9 Abs. 1 UStG), dieses **jedoch nicht** oder nur zum Teil zur **Ausführung von Umsätzen** verwendet, **die zum Vorsteuerabzug berechtigen**. Nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 iVm. Abs. 3 Satz 1 UStG wäre der Vollstreckungsschuldner gleichwohl berechtigt, den Ersteher mit Umsatzsteuer zu belasten, obwohl sich dieser davon nicht oder nur zT durch einen Vorsteuerabzug entlasten könnte.

Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass der Ersteher bei Abgabe seines Gebotes wegen des nach § 9 Abs. 3 Satz 1 UStG vorher zu erklärenden Verzichts die zu erwartende **Umsatzsteuerbelastung** kenne, so dass er sie **bei der Ermittlung der Höhe seines Gebots berücksichtigen** könne.<sup>4</sup> In diesem Sinne ist wohl die oa. Regierungsbegründung zu verstehen. Diese Sichtweise verkennt schon, dass eine derartige Ausweichreaktion nur in der seltenen Konstellation möglich wäre, dass sämtliche Bieter in der zuvor (Anm. 340) beschriebenen Situation sind. Vor allem aber würde diese Ausweichreaktion eine Verletzung des Art. 14 GG bewirken, denn gäben alle Bieter jeweils ein um die anfallende Umsatzsteuer vermindertes Gebot ab, so wäre der an die Grundpfandgläubiger auszukehrende Betrag um (zzt.) 19/119 niedriger als der ansonsten zu erwartende Versteigerungserlös. Darin läge eine **Entwertung der gesicherten Vermögensposition der Grundpfandgläubiger**, so dass der Verzicht in diesem Fall einen **verfassungswidrigen Eingriff in deren durch Art. 14 GG geschützte eigentumsähnliche Position** bewirken würde, der dem Gesetzgeber zuzurechnen wäre.

1 RegE StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01 – Begr. Zu Artikel 14, Nummer 2 – zu § 9 Abs. 3 UStG; ebenso *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 156 Rz. 167 u. 169 (Beispiel) – Lfg. 51, Oktober 2009; *Hidien*, RIW 2002, 208 (212). Das war schon insofern unzutreffend, als (auch) im Abzugsverfahren der Vollstreckungsschuldner nicht durch einseitige Verzichtserklärung den Ersteher zusätzlich mit Umsatzsteuer belasten konnte; § 18 Anm. 778 ff. aF – Lfg. 125, Februar 2006.

2 So auch Abschn. 182a Abs. 2 Nr. 4 Beispiel 4 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

3 Vgl. BGH, Beschl. v. 4.5.2000 – IX ZR 124/98, BGHR § 51 Abs. 1 Nr. 3 UStDV/§ 81 ZVG Umsatzsteuer 1.

4 So aber *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 156 Rz. 167 – Lfg. 51, Oktober 2009.

- 342 **Konkurriert** hingegen ein **Bieter**, der als Unternehmer das Grundstück zwar für sein Unternehmen erwerben, aber nicht für Umsätze verwenden will, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, **mit** einem Bieter, der **Nichtunternehmer** oder zwar Unternehmer ist, aber das Grundstück nicht für sein Unternehmen verwenden will, so dass bei einem Erwerb durch diese der Verzicht nicht wirksam würde (§ 9 Abs. 1 UStG), so müsste er im Wettbewerb mit diesen einen **um zzt. 19 % höheren Gesamtaufwand** tragen. Das wäre ein eklatanter **Verstoß gegen das Gleichheitsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG)**, da ein sachlicher Grund für diese Ungleichbehandlung nicht ersichtlich ist.
- 343 **Ergebnis:** Eine Interpretation des § 9 Abs. 1 iVm. Abs. 3 Satz 1 UStG – entsprechend der Vorstellung des Gesetzgebers (Anm. 339) – dergestalt, dass bei der Lieferung im Zwangsversteigerungsverfahren der Vollstreckungsschuldner durch einen einseitig ausgesprochenen Verzicht auf die Steuerbefreiung eine Umsatzsteuerschuld in der Person des Erstehers begründen könne, verstößt je nach Konstellation auf der Bieterseite gegen Art. 2 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 oder Art. 14 Abs. 1 GG. Eine **verfassungskonforme Auslegung** des § 9 Abs. 1 iVm. Abs. 3 Satz 1 UStG verlangt, dass der vom Vollstreckungsschuldner erklärte Verzicht nur mit **Zustimmung des Erwerbers** wirksam wird.

#### bb) Freihändige Grundstücksumsätze

- 344 Bei den anderen Umsätzen iS von § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG soll der Verzicht auf die Steuerbefreiung nur in dem gem. § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden können (§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG). Der **Sinn** dieser Regelung ist nicht erkennbar.<sup>1</sup> Vermutlich liegt ihr dasselbe Motiv wie bei Einfügung des § 9 Abs. 3 Satz 1 UStG zugrunde (Anm. 339), dass nämlich der Erwerber davor geschützt werden müsse, durch eine einseitige Verzichtserklärung des leistenden Unternehmers eine zusätzliche Belastung mit der nach § 13b UStG geschuldeten Umsatzsteuer zu erfahren. Auch hier gehen die Gehilfen des Gesetzgebers von der verfehlten Annahme aus, dass der leistende Unternehmer nachträglich, dh. nach Entrichtung der Gegenleistung den Leistungsempfänger einseitig durch den Verzicht auf die Steuerbefreiung mit der Umsatzsteuer belasten könne. Das widerspräche der Privatautonomie, welche es nicht erlaubt, durch einseitige Erklärung die aufzubringende Gegenleistung gegen den Willen des Erwerbers zu erhöhen (vgl. Anm. 339; Einf. Anm. 937).<sup>2</sup> Ein solcher Verzicht wäre unwirksam und würde nicht zur Steuerpflicht des Umsatzes führen (und hätte mithin auch hinsichtlich des § 15a UStG keine Bedeutung). Im Anwendungsbereich des § 13b UStG kann folglich **schon nach allgemeinen Grundsätzen** der Verzicht nach § 9 Abs. 1 UStG nicht einseitig, sondern **nur mit Zustimmung des Leistungsempfängers** ausgeübt werden, wenn jener die Gegenleistung bereits vollständig entrichtet hatte und diese mithin nicht mehr um den Umsatzsteuerbetrag kürzen (dazu Anm. 670 ff.) könnte. Die **Bestimmung** des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG ist deshalb – wie die des Satzes 1 (Anm. 340 ff.) – **überflüssig**.

1 Sie ist auf Empfehlung des Vermittlungsausschusses zum Haushaltsbegleitgesetz 2004 eingefügt worden; BT-Drucks. 15/2261 – Zu Artikel 8 Nummer 01.

2 Das übersehen auch *Kjiffner/Zugmaier*, DStR 2004, 712 (713).

Die Vorschrift ist nicht nur überflüssig, sondern auch **unsinnig**, weil zum einen unter § 311b Abs. 1 BGB nur **Eigentumsübertragungen** von Grundstücken fallen, während das Umsatzsteuergesetz Lieferungen erfasst, die nicht notwendig die Übertragung des Eigentums voraussetzen (*Beispiel*: atypischer Miet- oder Leasing-Vertrag über ein Grundstück dergestalt, dass nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO dem „Mieter“ das Grundstück zuzurechnen ist, Anm. 292 f.). Ferner erfasst § 311b Abs. 1 BGB nicht die Übertragung eines **Gebäudes auf einem fremden Grundstück**, obwohl eine Lieferung vorliegen kann, die nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei ist (Anm. 280).<sup>1</sup> Und schließlich: ein Kauf- oä. Vertrag über ein inländisches Grundstück kann auch im Ausland geschlossen werden und unterliegt dann den dortigen Formvorschriften (Art. 11 EGBGB). In allen diesen uä. Fällen, in denen keine notarielle Beurkundung nach § 311b Abs. 1 BGB vorzunehmen ist, ist die Vorschrift des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG deshalb ohnehin unbeachtlich. 345

Zwecks Vermeidung gleichheitssatzwidriger, willkürlicher Rechtsfolgen ist die Vorschrift verfassungskonform dahin gehend zu interpretieren, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung einer **Vereinbarung** („Vertrag“) bedarf, so dass die Vorschrift nur eine **Klarstellung** zum Inhalt hat. Diese Auslegung lässt sich mit dem möglichen Wortsinn vereinbaren, denn die Vorschrift spricht nur vom „zu beurkundenden“ und nicht vom „beurkundeten“ Vertrag, so dass die Wirksamkeit des Verzichts ohnehin nicht von der tatsächlich erfolgten Beurkundung abhängen soll. Zudem lässt der Zusammenhang mit Satz 1 darauf schließen, dass auch Satz 2 von § 9 Abs. 3 UStG letztlich nur eine – wenn auch ebenfalls leerlaufende (Anm. 353) – zeitliche Begrenzung im Auge hat. 346

Für die Wirksamkeit des Verzichts ist die **Nennung des Umsatzsteuerbetrages** im Vertrag oder der sonstigen Vereinbarung keine Voraussetzung. Wird der Steuerbetrag genannt, so ist der Vertrag nicht als Rechnung iS des § 14c UStG anzusehen, weil nicht über eine Lieferung und die zu zahlende Gegenleistung „abgerechnet“ (§ 14 Abs. 1 UStG) wird, denn die Umsatzsteuer ist nicht Teil der zivilrechtlichen Gegenleistung, sondern wird vom Erwerber gegenüber dem Staat geschuldet. 347

Die **Rücknahme** (der Widerruf) des Verzichts kann ebenfalls nur mit Zustimmung des Leistungsempfängers erfolgen, die nicht der notariellen Beurkundung bedarf.<sup>2</sup> Die Rücknahme hat entgegen der hM keine Rückwirkung, sondern zeitigt richtigerweise in analoger Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG Rechtsfolgen erst für den Voranmeldungszeitraum, in dem die Rücknahme vereinbart worden ist (§ 15 Anm. 959 ff.; § 17 Anm. 307 ff.), so dass die Steuer für diesen Zeitraum berichtigt werden kann. 348

frei 349

1 Nach Ansicht der OFD Hannover soll aus sachlichen Billigkeitsgründen ein Verzicht auf die Steuerbefreiung auch ohne notariellen Vertrag zulässig sein, OFD Hannover, Vfg. v. 27.6.2006 – S 7162 - 25 - StO 173, DStR 2006, 1798 = UR 2007, 201 – Tz. 4.

2 AA Reich, DNotZ 2004, 95 (96); Krauß, DB 2004, 1225 (1228). Sie übersehen, dass der Schutzzweck der notariellen Beurkundung hier nicht zutrifft.

**d) Nachträglicher Verzicht**

**aa) Zwangsversteigerung**

350 Grundsätzlich ist ein Verzicht auf die Steuerbefreiung auch noch nach Ausführung des Umsatzes möglich. Das war vom BFH auch für Lieferungen im Zwangsversteigerungsverfahren anfänglich so gesehen worden<sup>1</sup>, später jedoch dahin begrenzt worden, dass ein nach dem Verteilungstermin erklärter Verzicht nicht mehr wirksam werde.<sup>2</sup> Dementsprechend bestimmt § 9 Abs. 3 Satz 1 UStG, dass der Verzicht **nur noch bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin** zulässig sein soll. Diese zeitliche Begrenzung wurde vom Gesetzgeber zum „Schutz“ des Erstehers vorgesehen (Anm. 339). Sie basiert jedoch auf der fehlerhaften, weil verfassungswidrigen Annahme, dass der Vollstreckungsschuldner die Steuerschuld beim Ersteher einseitig begründen könne (Anm. 340 ff.).

351 Die durch § 9 Abs. 3 Satz 1 UStG angeordnete zeitliche Begrenzung für die Möglichkeit, den Verzicht auszuüben, ist überflüssig und schon deshalb unsinnig. Zudem führt sie zu einer Ungleichbehandlung des Vollstreckungsschuldners gegenüber einem Lieferer, der ein Grundstück freihändig veräußert und nicht – auch nicht nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG (Anm. 353) – dieser zeitlichen Beschränkung unterliegt. Auch dem Vollstreckungsschuldner muss es möglich sein, in Absprache (Anm. 343) mit einem vorsteuerabzugsberechtigten Ersteher die Lieferung noch **nachträglich** als steuerpflichtig zu behandeln, um die system- und gesetzeszweckwidrige Vorsteuerberichtigung (Anm. 322) vermeiden zu können.<sup>3</sup> Da es einen sachlichen Grund für die Ungleichbehandlung nicht gibt, verstößt die Vorschrift gegen Art. 3 Abs. 1 GG (zum Zeitpunkt der Steuerentstehung beim nachträglichen Verzicht s. Anm. 355 f.).

352 frei

**bb) Freihändige Grundstücksumsätze**

353 Sofern § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG, wonach der Verzicht nur in dem notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden könne, eine zeitliche Grenze ausdrücken sollte, wäre die Vorschrift auch insoweit verfehlt. Dem Lieferer usw. muss es auch bei freihändigen Umsätzen möglich sein, in Absprache mit einem vorsteuerabzugsberechtigten Erwerber den Umsatz noch **nachträglich** als steuerpflichtig zu behandeln, um die system- und gesetzeszweckwidrige, erst später erkannte Pflicht zur Vorsteuerberichtigung (Anm. 319 f.) vermeiden zu können. Die Vorschrift enthält allerdings keine solche zeitliche Grenze. Da der nachträgliche Verzicht eine Erhöhung der Gegenleistung voraussetzt und damit zu einer *Vertragsänderung* führt, muss auch diese als weiterer „Vertrag“ nach § 311b Abs. 1 UStG

1 BFH v. 1.12.1994 – V R 126/92, BStBl. II 1995, 426 = StRK UStG 1980 § 9 R. 25 mwN.

2 BFH v. 21.3.2002 – V R 62/01, BStBl. II 2002, 559 = StRK UStG 1993 § 9 R. 5.

3 Das übersieht auch der BFH, Urt. v. 21.3.2002 – V R 62/01, BStBl. II 2002, 559 = StRK UStG 1993 § 9 R. 5.

**beurkundet** werden. Folglich kommt auch noch ein nachträglicher Verzicht in Gestalt einer Vertragsänderung bzw. -ergänzung in Betracht.<sup>1</sup>

frei

354

### cc) Entstehung der Steuer

Bei einem nachträglichen Verzicht ist fraglich, wann die **Steuer entsteht**. Nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 2 UStG wäre auf den Kalendermonat der Ausführung des Umsatzes abzustellen. Auch der **BFH** geht davon aus, dass der Verzicht auf den Besteuerungszeitraum der Lieferung **zurückwirke** (begrenzt durch die Unanfechtbarkeit bzw. Bestandskraft der betreffenden Steuerfestsetzung).<sup>2</sup> Diese Sichtweise verkennt den in § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG zum Ausdruck kommenden **allgemeinen Rechtsgrundsatz** des Umsatzsteuergesetzes, dass nachträgliche Ereignisse nicht auf den Besteuerungszeitraum zurückwirken, in dem der Umsatz ausgeführt worden war, sondern für den **Besteuerungszeitraum** zu berücksichtigen sind, in dem das Ereignis eintritt (§ 15 Anm. 955 ff.; § 17 Anm. 39, § 17 Anm. 310 ff.). Nur so wird der Gesetzeszweck beachtet, den Aufwand des Verbrauchers (Leistungsempfängers) zu besteuern. Da der nachträgliche Verzicht eine zusätzliche Zahlungspflicht begründet, verstößt die rückwirkende Entstehung der Steuer gegen den Gesetzeszweck, da der Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung diesen Aufwand noch nicht getätigt hatte. Folglich entsteht richtigerweise die Steuer frühestens mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, **in dem der Verzicht wirksam** geworden ist (§ 17 Anm. 312). Das ist zB von Bedeutung bei einem zwischenzeitlich geänderten Steuersatz.

355

Diese **Frage** scheint ansonsten ohne praktische **Bedeutung** zu sein, weil der gleichzeitig vorzunehmende Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG) bewirkt, dass keine Zahllast entsteht, so dass auch bei Zugrundelegung der verfehlten Auffassung des BFH von der Rückwirkung des Verzichts nach § 233a AO keine rückwirkenden Zinsen entstehen können, die anderenfalls nach gleichermaßen verfehlter Ansicht des BFH nicht zu erlassen wären.<sup>3</sup> Allerdings muss der Erwerber nicht zum vollständigen Vorsteuerabzug berechtigt sein, da sich der Verzicht auf die Steuerbefreiung auch dann „rechnen“ kann, weil der Erwerber vom Verkäufer wegen der auf Grund des nachträglichen Verzichts eintretenden, ebenfalls nach § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG nicht rückwirkenden, sondern nach § 15a UStG zu berechnenden Vorsteuerabzugsberechtigung eine Reduzierung des sog. Nettokaufpreises verlangen wird.

356

frei

357–359

1 So anfänglich auch Abschn. 182a Abs. 2 Nr. 4 Satz 6 UStR 2005 (in den UStR 2008 und E-UStR 2011 fehlt diese Aussage).

2 BFH v. 25.5.1996 – V R 42/95, BStBl. II 1996, 338 = StRK UStG 1980 § 9 R. 27; BFH v. 2.4.1998 – V R 34/97, BStBl. II 1998, 695 = StRK UStG 1980 § 15 Abs. 1 R. 97 = UR 1998, 349 m. Anm. *Stadie*; vgl. auch BFH v. 28.11.2002 – V R 54/00, BStBl. II 2003, 175 = StRK AO 1977 § 233a R. 37.

3 BFH v. 23.10.2003 – V R 2/02, StRK AO 1977 § 233a R. 40 = UR 2004, 201.

### III. Bauleistungen (Absatz 2 Nummer 4 iVm. Absatz 5 Satz 2)

#### 1. Allgemeines

- 360 Nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 iVm. Abs. 5 Satz 2 UStG können auch Bauleistungen (Anm. 366 ff.), die von im Inland ansässigen Unternehmern ausgeführt werden, die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers begründen. Anders als bei den übrigen Fällen der Vorschrift ist nicht nur erforderlich, dass die **Leistungen gegenüber** einem **Unternehmer** erbracht werden, sondern hinzu kommen muss, dass dieser **seinerseits Bauleistungen ausführt** (§ 13b Abs. 5 Satz 2 UStG; Anm. 376 ff.). Auch im Übrigen ist die Vorschrift hinsichtlich der Voraussetzungen **nicht deckungsgleich mit § 48 EStG**. Im Unterschied zur Bauabzugsteuerpflichtung nach § 48 Abs. 1 Satz 2 EStG entfällt zB die Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG nicht, wenn eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vorliegt oder die Bagatellgrenze des § 48 Abs. 2 EStG nicht überschritten wird.
- 361 Der **Zweck** der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers liegt auch hier in der Sicherstellung der Besteuerung, da, wenn die eingeschalteten **Subunternehmer** die Steuer schulden würden, diese häufig nicht abgeführt würde, die Leistungsempfänger jedoch den Vorsteuerabzug vornehmen könnten (Anm. 9).
- 362 Bei diesen Werklieferungen und sonstigen Leistungen besteht ein Konkurrenzverhältnis zwischen der Nummer 1 einerseits und der Nummer 4 des § 13b Abs. 2 UStG, wenn der **leistende Unternehmer im Ausland ansässig** ist. Da § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 UStG bestimmt, dass die **Nummer 1** unberührt bleibt, hat diese **Vorrang**. Das bedeutet, dass, wenn ein nicht im Inland ansässiger Unternehmer Bauleistungen erbringt, die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers sich nach Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 1 iVm. Absatz 2 Nummer 1 richtet, so dass die **Einschränkungen** der Nummer 4 für Planungs- und Überwachungsleistungen und des Absatzes 5 Satz 2, wonach der Leistungsempfänger als Unternehmer selbst Bauleistungen erbringen muss, **nicht** gelten. Ein Konkurrenzverhältnis zu Absatz 1 kann nicht bestehen, da die in Absatz 2 Nummer 4 genannten Bauleistungen stets unter § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG fallen und § 3a Abs. 2 UStG keinen Vorrang hat.
- 363 Soweit nach verfehlter Rechtsprechung des BFH die Errichtung eines Gebäudes als Teil einer als Einheit zu sehenden **Lieferung eines zu bebauenden Grundstücks** (auch im Falle der **Organschaft** zwischen Grundstückslieferer und Gebäudehersteller) anzusehen ist, welche unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt (Anm. 306, 309 iVm. Anm. 313), hat § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG Vorrang.
- 364 Bauleistungen iS des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG (Anm. 366 ff.) müssen **objektiv** vorliegen. Die fälschliche Bezeichnung der Leistungen in der Rechnung als „Bauleistungen“ und der Hinweise auf die vermeintliche Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 14a Abs. 5 Satz 2 UStG bewirken nicht diese Rechtsfolge. Hat jemand die ihm gegenüber erbrachten Leistungen **irrtümlich** als Bauleistungen iS des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG in zutreffender Höhe **versteuert**, obwohl die

Voraussetzungen für seine Steuerschuldnerschaft nicht vorlagen, so wird das von der Finanzverwaltung „nicht beanstandet“, dh., der leistende Unternehmer wird dann insoweit nicht besteuert.

frei

365

## 2. Begriff der Bauleistungen

§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erfasst Werklieferungen (Anm. 117 ff.) und sonstige Leistungen, die der **Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung** von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. Bis auf diese Einschränkung entspricht die Umschreibung der **Definition** der Bauleistungen durch § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG<sup>2</sup> und § 211 Abs. 1 Satz 2 SGB III. **Bauwerke** sind nicht nur Gebäude, sondern auch sämtliche anderen irgendwie mit dem Erdboden verbundenen oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhenden, aus Bauprodukten hergestellte (bauliche) Anlagen.<sup>3</sup> Soweit es sich bei den Bauleistungen um sonstige Leistungen handelt, entsprechen sie den in § 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c UStG genannten, dh. sonstige Leistungen können nur Bauleistungen sein, wenn sich ihr Ort nach dieser Vorschrift richtet.

Zu den **Bauleistungen**<sup>4</sup> zählt auch der **Einbau von Einrichtungsgegenständen** u.Ä., wenn sie mit einem Gebäude **fest verbunden** werden, wie zB Laden-einbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinrichtungen.<sup>5</sup> Ob sie zivilrechtlich wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind, ist ohne Belang. Der Hausanschluss durch Versorgungsunternehmen stellt nur dann eine Bauleistung dar, wenn er gesondert abgerechnet wird.<sup>6</sup>

Ausdrücklich **ausgeschlossen** sind **Planungs-** und **Überwachungsleistungen**. Zu den planerischen Leistungen gehören nicht nur die Dienstleistungen der Statiker, Architekten usw., sondern auch künstlerische Beratungen und ähnliche Dienstleistungen.<sup>7</sup> Zu den Überwachungsleistungen zählen nicht nur die Bauüberwachungen durch die Ingenieure und Architekten.

Entgegen der Gesetzesformulierung („dienen“) soll nach Auffassung der Bundesregierung die Annahme einer Bauleistung voraussetzen, dass sie sich **unmit-**

1 Abschn. 182a Abs. 23 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

2 Vgl. Abschn. 182a Abs. 4 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

3 Vgl. Reg.-Begr. Zu Art. 10 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb HBeglG 2004, BR-Drucks. 652/03, 47 – zu Nummer 5; Abschn. 182a Abs. 3 Satz 1 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

4 Zu **Einzelheiten** Abschn. 182a Abs. 4 ff. UStR 2008; OFD Karlsruhe, Vfg. v. 11.4.2006 – S 7279, UR 2007, 36; OFD Frankfurt a.M., Vfg. v. 13.8.2009 – S 7279 A - 14 - St 113, UR 2010, 670; OFD Erfurt, Vfg. v. 3.2.2005 – S 7279 A - 02 - L 243, UR 2005, 406 – jeweils zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

5 Abschn. 182a Abs. 7 Nr. 2 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

6 Vgl. Abschn. 182a Abs. 7 Nr. 8 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

7 Vgl. Abschn. 182a Abs. 7 Nr. 9 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

**telbar** auf die Substanz des Bauwerks auswirke, dh. eine Substanzveränderung im Sinne einer Substanzerweiterung, -verbesserung oder -beseitigung bewirke.<sup>1</sup> Dem ist **nicht** zu folgen<sup>2</sup>, wie die Einschränkung des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG – die ansonsten überflüssig wäre – hinsichtlich der Planungs- und Überwachungsleistungen bestätigt. Eine Bauleistung ist folglich auch der *Gerüstbau*<sup>3</sup> (so ausdrücklich § 1 Abs. 3 Nr. 1 Baubetriebe-VO).

- 370 **Keine Bauleistungen** sind Materiallieferungen, das Vermieten von Baugeräten, die Entsorgung von Bauschutt und Gartenarbeiten.<sup>4</sup> Auch reine *Wartungsarbeiten* an Bauwerken oder Teilen davon stellen keine Bauleistungen dar, solange nicht Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden.<sup>5</sup> Eine *Reinigungsleistung* ist dann eine Bauleistung, wenn die zu reinigende Oberfläche verändert, zB abgeschliffen oder abgestrahlt wird.<sup>6</sup>
- 371 Eine **gemischte Leistung**, die auch Elemente von Bauleistungen enthält, ist als einheitliche Bauleistungen zu behandeln, wenn die Elemente der Bauleistungen der Gesamtleistung das Gepräge geben.<sup>7</sup> Werden die Bauleistungen allerdings gesondert berechnet, so werden mE nur diese von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG erfasst.
- 372 Die Finanzverwaltung hat eine **Bagatellgrenze** für Reparatur- und Wartungsarbeiten in Höhe von 500 € (Netto-Entgelt) für den einzelnen Umsatz bestimmt.<sup>8</sup> Diese gilt nicht, wenn der leistende Unternehmer im Ausland ansässig ist, dh. unter § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG fällt.
- 373 Bauleistungen erbringt auch derjenige, der diese **durch Dritte** ausführen lässt (vgl. § 3a nF Anm. 98 f.). Folglich erbringen sowohl der sog. *Generalunternehmer* gegenüber seinem Auftraggeber als auch die sog. **Subunternehmer**, die die Bauleistungen unmittelbar ausführen, gegenüber dem Generalunternehmer jeweils derartige Leistungen. Der Generalunternehmer rechnet dann nicht etwa nur über solche Leistungen ab.<sup>9</sup>

---

1 Vgl. Reg.-Begr. Zu Art. 10 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb HBeglG 2004, BR-Drucks. 652/03, 47 – zu Nummer 5; Abschn. 182a Abs. 5 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

2 Ebenso *Gosch* in Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 48 EStG Rz. 9.

3 Ebenso *Gosch* in Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 48 EStG Rz. 9; aA Abschn. 182a Abs. 9 Nr. 9 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

4 Abschn. 182a Abs. 9 UStR 2008 mit weiteren Beispielen zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

5 Abschn. 182a Abs. 9 Nr. 15 Satz 2 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

6 Abschn. 182a Abs. 7 Nr. 10 iVm. Abs. 9 Nr. 14 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

7 Vgl. Abschn. 182a Abs. 6 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

8 Abschn. 182a Abs. 9 Nr. 15 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

9 So aber zu § 48 Abs. 1 Satz 4 EStG BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 – Tz. 17, 25; *Drenseck* in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 48 EStG Rz. 7, 18.

Die **Arbeitnehmerüberlassung** stellt hingegen keine Bauleistung dar, auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Bauleistungen erbringen<sup>1</sup> (anders § 19 Abs. 1a Unterabs. 2 Satz 2 öUStG). 374

frei 375

### 3. Leistungsempfänger erbringt seinerseits Bauleistungen (Absatz 5 Satz 2)

a) Abweichend von der Grundregel des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG, wonach der Leistungsempfänger Unternehmer oder juristische Person sein muss, schränkt Absatz 5 Satz 2 den Kreis der in Betracht kommenden Leistungsempfänger auf Unternehmer ein, die Leistungen iS des Absatzes 2 Nummer 4 Satz 1 erbringen. Der Leistungsempfänger muss mithin **als Unternehmer** ebenfalls (im Inland oder im Ausland) **Bauleistungen** erbringen, die nicht ausschließlich Planungs- oder Überwachungsleistungen darstellen dürfen. 376

Die vom Leistungsempfänger erbrachten Bauleistungen müssen solche im Sinne des Absatzes 2 Nummer 4 Satz 1 (Anm. 366 ff.) sein, dh. **anderen** (wozu auch der Leistungserbringer gehören kann) **gegenüber** erbracht werden. Die Herstellung eines Gebäudes (als Gegenstand des sog. Anlagevermögens) für eigene unternehmerische Zwecke führt auch dann nicht dazu, dass der Leistungsempfänger als Bauherr „Bauleistungen erbringt“, wenn es sich um ein umfangreiches Bauvorhaben handelt.<sup>2</sup> 377

Die Beschränkung auf Leistungsempfänger, welche Bauleistungen erbringen, wird vom Gesetzgeber damit gerechtfertigt, dass vor Einführung der Schuldenhaftung des Leistungsempfängers bei Bauleistungen die **Gefährdung der Umsatzsteuer** weitgehend **nur bei Einschaltung von Subunternehmern** durch Bauunternehmer bestanden habe.<sup>3</sup> 378

Ein Unternehmer erbringt auch dann Bauleistungen, wenn er diese **durch Dritte** ausführen lässt. Folglich erbringt auch der sog. **Generalunternehmer** mittels sog. Subunternehmer, die die Bauleistungen unmittelbar (real) ausführen, gegenüber seinem Auftraggeber jeweils derartige Leistungen (Anm. 373). **Sanierungs- und Entwicklungsträger** (§ 157 und § 167 BauGB), welche ihre Aufgaben als echte Treuhänder, dh. **im eigenen Namen** erfüllen, sind, soweit sie in dieser Funktion Bauleistungen empfangen, nach dem sich aus § 3 Abs. 3 und Abs. 11 UStG ergebenden Grundsatz<sup>4</sup> zugleich Leistungsempfänger, die Bauleistungen erbringen.<sup>5</sup> Entsprechendes gilt für sog. **Erschließungsträger**.<sup>6</sup> 379

1 Abschn. 182a Abs. 9 Nr. 13 UStR 2008 zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF. Das ist im Hinblick auf den Gesetzeszweck wenig sachgerecht.

2 Vgl. FG München v. 19.1.2010 – 14 V 2377/09, DStRE 2010, 1009.

3 Vgl. Stellungnahme des Bundesrates zum RegE StÄndG 2003 und Gegenäußerung der Bundesregierung, BT-Drucks. 15/1798, 9 und 19 – zu Nummer 22.

4 *Stadie*, UStG, 2009, § 3 UStG Rz. 67.

5 Im Ergebnis ebenso Abschn. 32 Abs. 5 UStR 2008; aA *Kaplich*, UR 2007, 369 ff.

6 Vgl. OFD Frankfurt a.M., VfG. v. 28.7.2005 – S 7279 A - 14 - St I 2.40, UR 2006, 304.

- 380 **Bauträger** erbringen keine Bauleistungen, soweit ihre Lieferungen unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.<sup>1</sup>
- 381 **Wohnungseigentümergeinschaften** erbringen, wenn sie Bauleistungen für das Gemeinschaftseigentum in Auftrag geben, keine Bauleistungen<sup>2</sup>, da sie nicht unternehmerisch tätig sind und lediglich aus Vereinfachungszwecken nach § 4 Nr. 13 UStG im Interesse vorsteuerabzugsberechtigter Teileigentümer als Unternehmer fingiert werden. Der Zweck des § 13b Abs. 2 Nr. 4 iVm. Abs. 5 Satz 2 UStG verlangt keine Ausdehnung auf Wohnungseigentümergeinschaften (vgl. § 4 Nr. 13 Anm. 81 iVm. § 4 Nr. 13 Anm. 176).
- 382 frei
- 383 **b)** Nach dem Gesetzeswortlaut muss der Leistungsempfänger lediglich Bauleistungen erbringen, nicht gefordert ist, dass dies überwiegend oder üblicherweise<sup>3</sup> geschieht, so dass es ausreichen müsste, wenn lediglich gelegentlich (nebenbei) Bauleistungen ausgeführt werden. Demgegenüber stellt die Finanzverwaltung – allerdings nur vom Ansatz her – zutreffend darauf ab, ob die Bauleistungen **nachhaltig** erbracht werden.<sup>4</sup>
- 384 Der **Schutz des leistenden Unternehmers** verlangt indes, dass dieser die Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuldnerschaft erkennen kann. Folglich ist auf das **äußere Erscheinungsbild** im Sinne einer **Typus**-Betrachtung abzustellen. Der Leistungsempfänger muss mithin zumindest mit einem Teilbereich (Typus: gesondert geführter Betrieb) seines Unternehmens derartig Bauleistungen erbringen, dass diese **Tätigkeit für sich betrachtet** nachhaltig, dh. unternehmerisch ist, nämlich den Unternehmer zu einem solchen machen würde.
- 385 Nach Ansicht der **Finanzverwaltung** soll hingegen von der Nachhaltigkeit dann auszugehen sein, wenn der Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr Bauleistungen erbracht hat, die **mehr als 10 % seiner** steuerbaren und nicht steuerbaren **Umsätze** (Weltumsatz) betragen haben.<sup>5</sup> Dieses Kriterium ist mehr als **verfehlt**, da der leistende Unternehmer nicht beurteilen kann, ob diese Grenze überschritten ist, und folglich nicht weiß, ob er oder der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist. Er wird deshalb, sofern nicht das äußere Erscheinungsbild des Leistungsempfängers als Bauunternehmer eindeutig ist, Umsatzsteuer in seiner Rechnung ausweisen müssen.
- 386 Hat der leistende Unternehmer demgemäß **Umsatzsteuer in** seiner **Rechnung** ausgewiesen und zahlt der Leistungsempfänger mit Hinweise auf seine Steuer-

1 BMF, Schr. v. 11.3.2010 – IV D 3 - S 7279/09/10006, BStBl. I 2010, 254 – Absatz 6f., zu § 13b UStG aF.

2 Abschn. 182a Abs. 18 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

3 So § 19 Abs. 1a öUStG.

4 Abschn. 182a Abs. 10 Satz 2 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

5 Abschn. 182a Abs. 11 UStR 2008; BMF, Schr. v. 16.10.2009 – IV B 9 - S 7279/0, BStBl. I 2009, 1298 – Absatz 3, jeweils zu § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aF.

schuldnerschaft nur den Nettobetrag, so liegt, wenn dieser objektiv Steuerschuldner ist, nach dem Gesetzeswortlaut zwar ein Fall des § 14c UStG vor, die Inanspruchnahme des leistenden Unternehmers verstieße jedoch gegen das **Übermaßverbot**. Der leistende Unternehmer wird als zwangsverpflichteter Gehilfe des Steuergläubigers ausschließlich in dessen Interesse tätig. Er darf folglich keine Risiken tragen, welche er nicht beeinflussen kann (Einf. Anm. 197 ff.). Der leistende Unternehmer muss folglich auch nicht seine Rechnung berichtigen. Da der Leistungsempfänger weiß, dass er Steuerschuldner ist, und auch nicht mit der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer belastet ist, kommt bei ihm kein Vorsteuerabzug in Betracht. Sollte er gleichwohl einen Vorsteuerabzug aus der Rechnung vorgenommen haben, so fällt dieses Fehlverhalten, wie auch sonst bei einem unzulässigen Vorsteuerabzug, ausschließlich in den Risikobereich des Steuergläubigers.

frei

387

Nach Auffassung der **Finanzverwaltung** ist von der Nachhaltigkeit ferner dann auszugehen, wenn der Unternehmer (Leistungsempfänger) dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige **Freistellungsbescheinigung** nach § 48b EStG vorlegt und die Verwendung **ausdrücklich für umsatzsteuerliche Zwecke** erfolgt.<sup>1</sup> Diese Vereinfachungsregel ist aus der Sicht des leistenden Unternehmers sachgerecht, weil dieser dann davon ausgehen kann, dass sein Auftraggeber unter § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG fällt und die Umsatzsteuer schuldet. Er erlangt damit **Vertrauensschutz** gegenüber dem Finanzamt.

388

Objektiv ist damit zwar nicht stets die **Steuerschuldnerschaft** des **Leistungsempfängers** begründet, denn die Freistellungsbescheinigung wird nicht nur Unternehmern erteilt, die Bauleistungen im og. Umfang (Anm. 383 ff.) erbringen. Allerdings wäre eine Berufung des Leistungsempfängers auf das objektive Nichtvorliegen der Voraussetzung seiner Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG eine venire contra factum proprium. Er muss sich als Steuerschuldner behandeln lassen.<sup>2</sup>

389

Hatte der Leistungsempfänger **im Zeitpunkt des Bezugs der Bauleistungen** selbst noch keine derartigen Leistungen erbracht, so soll er nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht Steuerschuldner werden, auch wenn er im weiteren Verlauf des Kalenderjahres derartige Umsätze ausführt.<sup>3</sup> Das ist – abgesehen davon, dass der Leistende das häufig nicht beurteilen kann – nicht mit dem Zweck der Vorschrift zu vereinbaren, wenn der Leistungsempfänger ein eigenes Bau- oä. Unternehmen gegründet hat und die Bauleistungen erkennbar dafür in Auftrag gegeben hat. Die Finanzverwaltung hat diese Kritik aufgegriffen und führt nunmehr zusätzlich aus, dass ein **Unternehmer, der beabsichtigt, Bauleistungen**

390

1 Abschn. 182a Abs. 12 f. UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

2 Im Ergebnis ebenso Abschn. 182a Abs. 14 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

3 Abschn. 182a Abs. 10 Satz 4 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

zu erbringen, als bauleistender Unternehmer anzusehen ist, wenn er nach außen erkennbar mit ersten Handlungen zur nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen begonnen hat.<sup>1</sup> Damit wird dann aber die erstgenannte Aussage hinfällig, welche indes gleichwohl weiterhin aufrechterhalten wird.<sup>2</sup>

- 391 Sog. **Arbeitsgemeinschaften** des Baugewerbes sind Unternehmer, auch wenn sie, wie regelmäßig, nur einen Auftrag ausführen (§ 2 Anm. 349, § 2 Anm. 371). Folglich sind sie, auch nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>3</sup>, von Beginn an als Leistungsempfänger Steuerschuldner.
- 392 **c)** Erfüllt der Leistungsempfänger die Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG, so müssen die bezogenen Bauleistungen **nicht in die Erbringung eigener Bauleistungen eingehen**.<sup>4</sup> Der Unternehmer wird auch dann Steuerschuldner, wenn er die Bauleistungen für seine *übrigen Unternehmensteile* oder für seinen **nichtunternehmerischen Bereich** bezieht (§ 13b Abs. 5 Satz 3 UStG; Anm. 493 f.).<sup>5</sup>
- 393 **d)** Für **juristische Personen des öffentlichen Rechts** sollte die Bestimmung des § 13b Abs. 2 Satz 3 UStG aF nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht gelten.<sup>6</sup> Mit dem Gesetzeswortlaut ist das nicht zu vereinbaren. Folglich kann ein Unternehmer, der gegenüber einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für deren sog. Hoheitsbereich Bauleistungen erbringt, auf die Steuerschuldnerschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts verweisen, wenn diese mittels eines Eigenbetriebs (nicht einer selbständigen GmbH) Bauleistungen erbringt.<sup>7</sup>
- 394 Ist der Leistungsempfänger zwar nicht selbst ein Unternehmer, der Bauleistungen erbringt, aber **Gesellschafter** einer Personengesellschaft oder beherrschender Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die Bauleistungen erbringt, so ist es vom Zweck der Vorschrift her geboten und hält sich im Rahmen zulässiger Auslegung, dieses Merkmal auf den Gesellschafter ausstrahlen zu lassen<sup>8</sup> (die Anm. 500 ff. gelten entsprechend).
- 395 Im Falle der **Organschaft** würde aus dem Wortlaut des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG („Unternehmer ist, der“) folgen, dass auf die Verhältnisse des Organkreises

1 BMF, Schr. v. 16.10.2009 – IV B 9 - S 7279/0, BStBl. I 2009, 1298 – Absatz 4, zu § 13b UStG aF; vgl. auch FG Berlin-Bdb. v. 23.3.2009 – 7 V 7278/08, EFG 2009, 1166; ablehnend *Mißlang* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13b UStG Rz. 34 – Lfg. 62, September 2009.

2 BMF, Schr. v. 16.10.2009 – IV B 9 - S 7279/0, BStBl. I 2009, 1298 – Absatz 2, zu § 13b UStG aF.

3 Abschn. 182a Abs. 15 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

4 Abschn. 182a Abs. 19 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

5 Abschn. 182a Abs. 21 Satz 1 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

6 Abschn. 182a Abs. 21 Satz 2 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

7 So zu Recht *Kießner/Zugmaier*, DStR 2004, 712 (714); vgl. auch *Mißlang* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13b UStG Rz. 35 – Lfg. 62, September 2009.

8 AA Abschn. 182a Abs. 20 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

abzustellen wäre, denn Unternehmer ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG der Organträger<sup>1</sup>, dessen Unternehmen von allen Tätigkeitsbereichen des Organkreises gebildet wird (§ 2 Anm. 650). Folglich müssten die Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG auch dann erfüllt sein, wenn zwar nicht der Bezieher der Bauleistungen, aber ein anderer Beteiligter des Organkreises Bauleistungen erbringt.<sup>2</sup> Diese Sichtweise würde allerdings verkennen, dass die Organschaftswirkungen nur im Innenverhältnis zwischen den Beteiligten des Organkreises eintreten, so dass die Organschaft keinerlei Außenwirkungen hat (§ 2 Anm. 651). Somit ist allein maßgebend, ob der jeweilige Unternehmensteil (Organträger oder Organgesellschaft), der die Bauleistungen empfängt, seinerseits Bauleistungen erbringt.<sup>3</sup>

frei

396–399

#### IV. Übertragung von Emissionszertifikaten (Absatz 2 Nummer 6)

Mit der Einfügung des § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG zum 1.7.2010 wird iVm. § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 UStG die Steuerschuldnerschaft des unternehmerischen Leistungsempfängers bei der Übertragung von Emissionszertifikaten auf die Fälle ausgedehnt, in denen auch der **leistende Unternehmer im Inland** ansässig ist. Diese Erweiterung beruht auf der Ermächtigung des Art. 199a MwStSystRL (Anm. 58) und dient auch hier der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs.<sup>4</sup>

Bis Ende 2009 war stets der Übertragende Steuerschuldner, da der Ort dieser sonstigen Leistung (Anm. 405) gem. § 3a Abs. 1 UStG aF, Art. 43 MwStSystRL idF bis 2009 beim übertragenden Unternehmer lag. Ab dem 1.1.2010 ist der Ort gem. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG, Art. 44 Satz 1 MwStSystRL beim erwerbenden Unternehmer. Dieser wurde **bis zum 30.6.2010** nur dann zum Steuerschuldner, wenn der **Übertragende nicht im Inland ansässig** war (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. Abs. 2 Satz 1 UStG aF, Art. 196 MwStSystRL). Durch die Neufassung des § 13b UStG entfällt diese Einschränkung, so dass der **ab dem 1.7.2010 stets Steuerschuldner** ist. Damit wird, wie in allen Fällen der Verlagerung der Steuerschuld, ein **Steuerausfall verhindert**. Dieser trat bisher dadurch ein, dass der Leistungsempfänger zwar die Vorsteuer vergütet erhielt, der leistende Unternehmer jedoch nicht stets die von ihm geschuldete Umsatzsteuer an das Finanzamt entrichtete.

Ist der leistende Unternehmer **nicht im Inland** ansässig, so bleibt es bei der Anwendung des § 13b Abs. 1 bzw. Abs. 2 Nr. 1 iVm. Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 UStG.

1 Bzw. die Gesellschaft iS des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG, wenn der Organträger im Ausland ansässig ist (Anm. 462).

2 Zu diesem Ergebnis müsste in der Tat der XI. Senat des BFH kommen, wenn er seine verfehlte Auffassung vom 29.10.2008 (Anm. 309) verallgemeinert; BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256.

3 Im Ergebnis ebenso Abschn. 182a Abs. 16 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

4 Bericht des FinAussch. v. 4.3.2010, BT-Drucks. 17/939, 13 – sowie Einzelbegr. zu Artikel 5 Nummer 3.

§ 13b nF Anm. 402–450 Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Stadie)

Allerdings dürfte die **Unterscheidung ohne Belang** sein, da nichtunternehmerische juristische Personen kaum Emissionszertifikate erwerben werden.

- 403 § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG erfasst die **Übertragung von Berechtigungen, Emissionsreduktionseinheiten und zertifizierten Emissionsreduktionen** (Emissionszertifikate) iS des § 3 Abs. 4 bis 6 **TEHG (Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz)**. Das Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz setzt eine entsprechende Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft über ein **System für den europaweiten Handel mit Treibhausemissionszertifikaten** um.
- 404 Die genannten Emissionszertifikate sind zwischen Verantwortlichen iS des § 3 Abs. 7 TEHG sowie zwischen Personen innerhalb der Europäischen Union oder zwischen Personen innerhalb der EU und Personen in Drittländern, mit denen ein Abkommen über die gegenseitige Anerkennung dieser Berechtigungen besteht, übertragbar (§ 6 Abs. 3 TEHG). Die **Übertragung** der Emissionszertifikate erfolgt durch Einigung und **Eintragung** auf dem Konto des Erwerbers **im Emissionshandelsregister**, welches von den zuständigen Behörden geführt wird (§ 16 iVm. § 14 TEHG). Damit ist die sonstige Leistung ausgeführt, so dass es ohne Bedeutung ist, ob und in welchem Umfang von den Emissionsberechtigungen usw. Gebrauch gemacht wird.
- 405 Bei der Übertragung dieser Emissionszertifikate handelt es sich um eine **sonstige Leistung** (Dienstleistung), da dem Erwerber die öffentlich-rechtliche Berechtigung verschafft wird, Schadstoffe zu emittieren. Diese Dienstleistung ist bereits ausgeführt mit der wirksamen Übertragung (Anm. 404) des Zertifikats, nicht erst mit dessen vollständiger Ausschöpfung durch den Erwerber. Sie ist **nicht steuerfrei** nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG, weil keine gegen Dritte gerichtete Forderung auf Erbringung einer Lieferung oder Dienstleistung übertragen wird.

406–449 frei

## D. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

### I. Grundsätzliches

- 450 Ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 UStG, so entfällt für den leistenden Unternehmer abweichend von der Grundregel des § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG die Schuldnerschaft. Obwohl diese Vorschrift (unverständlich) keine Einschränkung hinsichtlich des § 13b Abs. 5 UStG enthält, hat der Gesetzgeber erkennbar **keine Gesamtschuldnerschaft** im Auge, wie § 14a Abs. 5 UStG bestätigt.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Siehe ferner RegE StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01 – Begr. Zu Artikel 14 Nummer 4 – zu § 13b UStG („bleibt in diesen Fällen der leistende Unternehmer Steuerschuldner“) und Zu Artikel 14 Nummer 6 Buchstabe b – zu § 14a Abs. 4 UStG aF („in den Fällen, in denen nicht er, sondern der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist“).

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers tritt grundsätzlich dann ein, wenn objektiv ein steuerpflichtiger Umsatz iS des § 13b Abs. 1 oder 2 Nr. 1 bis 6 UStG vorliegt und der Leistungsempfänger (Anm. 457 ff.) **Unternehmer** (Anm. 474 ff.) oder **juristische Person** (Anm. 504 ff.) nach Maßgabe des Absatzes 5 Sätze 1 und 2 ist. Nach dessen **Differenzierungen** schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er

- in den Fällen des
    - Absatzes 1 (**sonstige Leistungen** iS des § 3a Abs. 2 UStG eines **im übrigen Gemeinschaftsgebiets ansässigen Unternehmers**) und
    - Absatzes 2
      - Nummer 1 (**Werklieferungen** und **übrige sonstige Leistungen** eines **im Ausland ansässigen Unternehmers**)
      - Nummer 2 (**sicherungsübereignete Gegenstände**) oder
      - Nummer 3 (**Grundstücksumsätze**)
  - in den Fällen des Absatzes 2
    - Nummer 5 (**Gas** und **Elektrizität**) und
    - Nummer 6 (**Emissionszertifikate**)
  - ein **Unternehmer** oder eine **juristische Person**,
  - in den Fällen des Absatzes 2
    - Nummer 5 (**Gas** und **Elektrizität**) und
    - Nummer 6 (**Emissionszertifikate**)
  - ein **Unternehmer** oder
  - im Falle des Absatzes 2 Nummer 4 (**Bauleistungen** eines im Inland ansässigen Unternehmers)
    - ein **Unternehmer**, der **seinerseits** Bauleistungen erbringt,
- ist.

Darüber hinaus wird eine natürliche Person, welche **Nichtunternehmer** ist, aber eine gültige **USt-IDNr.** eines Unternehmers **verwendet** und dadurch bewirkt, dass der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungserbringer vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 UStG, Art. 44 MwStSystRL ausgeht, Steuerschuldner (**venire contra factum proprium**; Anm. 108 f.). Entsprechendes gilt, wenn eine **juristische Person**, welche Nichtunternehmer ist, die gültige USt-IDNr. einer anderen verwendet (Anm. 108 f.).

**Ausnahmen:** Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei **Leistungen** iS des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG **eines nicht im Inland ansässigen Unternehmers** tritt **nicht** bei den in § 13b Abs. 6 UStG genannten Dienstleistungen ein (Anm. 144 ff.; zu **weiteren** Ausnahmen Anm. 455 f.). Ist der **im Inland ansässige Leistungserbringer Kleinunternehmer** iS des § 19 Abs. 1 UStG, so wird der Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner (§ 13b Abs. 5 Satz 4 UStG; Anm. 652 f.).

Der Übergang der Steuerschuld ist **nicht von dem Hinweis** des leistenden Unternehmers **in seiner Rechnung** auf die **Steuerschuldnerschaft** des Leistungsempfängers **abhängig** (Anm. 18). Umgekehrt entfällt die Steuerschuldnerschaft nicht, wenn der leistende Unternehmer **in seiner Rechnung fälschlich** den **Umsatz als steuerfrei bezeichnet**, da es insoweit auf die objektive Rechtslage und

nicht auf die subjektive Einschätzung der Beteiligten ankommt. Die Aussage in der Regierungsbegründung, dass durch die Verpflichtung zum Hinweis auf eine Steuerbefreiung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG) in den Fällen des § 13b UStG der Leistungsempfänger Kenntnis über eine Steuerbefreiung erlange<sup>1</sup>, ist deshalb mehr als irreführend (§ 14 Anm. 471).

- 455 **Andererseits** tritt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nicht ein, wenn zwar objektiv die Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 Sätze 1 oder 2 UStG vorliegen, der Leistungsempfänger jedoch gegenüber dem **im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Leistungserbringer** nicht die Voraussetzungen glaubhaft gemacht hat (Anm. 86 f.) und/oder dieser **ausländische oder deutsche MwSt./USt. in seiner Rechnung** ausgewiesen hat **und der Leistungsempfänger den Bruttobetrag gezahlt** hat (Anm. 89 f.).
- 456 Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers kann nach § 13b Abs. 7 Satz 4 UStG ausgeschlossen sein (**Gutgläubensschutz**), wenn er von der Ansässigkeit des leistenden Unternehmers im Inland ausgehen durfte (Anm. 176, Anm. 234 ff., Anm. 242, Anm. 247).
- 457 Hatten die Beteiligten von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers keine Kenntnis oder gingen sie davon aus, dass diese im konkreten Fall nicht vorliege, und behandelten den Umsatz mithin **einvernehmlich nach den allgemeinen Regeln** dergestalt, dass der Leistungserbringer **Umsatzsteuer in** zutreffender Höhe seiner **Rechnung** ausweist und an das Finanzamt abführt, so entfällt dadurch die objektiv nach dem Gesetzeswortlaut entstandene Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Dieser ist zudem, wenn er auch die Gegenleistung entrichtet hat, zum Abzug der Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG berechtigt. Da der Gesetzeszweck (Besteuerung des Umsatzes) erreicht worden ist, wäre es **rechtsmissbräuchlich**, wenn das Finanzamt (genauer: der Steuergläubiger) den Leistungsempfänger gleichwohl nach § 13b UStG in Anspruch nähme. Damit geht einher, dass es ebenfalls rechtsmissbräuchlich (**venire contra factum proprium**) wäre, wenn der leistende Unternehmer unter Hinweis darauf, dass er nach dem Gesetzeswortlaut nicht Steuerschuldner sei, die Erstattung des von ihm entrichteten Umsatzsteuerbetrages verlangen würde.
- 458 Nichts anderes hat für den **umgekehrten Fall** zu gelten. Gingen die Beteiligten fehlerhaft davon aus, dass der Leistungsempfänger Steuerschuldner sei und behandelten sie den Umsatz entsprechend, dh. führte der Leistungsempfänger die Steuer in zutreffender Höhe an das Finanzamt ab, so wäre es rechtsmissbräuchlich, wenn das Finanzamt den Leistungserbringer als Steuerschuldner in Anspruch nähme.<sup>2</sup>
- 459 frei

1 RegE StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01 – Begr. Zu Artikel 14 Nummer 5 – zu § 14 UStG.

2 Nur im Ergebnis ebenso Abschn. 182a Abs. 23 UStR 2008 zu § 13b UStG aF, und auch nur für Bauleistungen.

## II. Leistungsempfänger

### 1. Allgemeines

**Leistungsempfänger** iS des § 13b Abs. 5 UStG ist grundsätzlich derjenige, der nach dem zugrunde liegenden Vertragsverhältnis – oder bei der Zwangsversteigerung kraft Gesetzes (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG; s. Anm. 287) – die Gegenleistung schuldet und mithin diese ggf. um die geschuldete Steuer kürzen kann (dazu Anm. 670 ff.). Leistungsempfänger ist folglich auch derjenige, der die Leistung von einem Dritten (Subunternehmer) als sog. **Generalunternehmer** bezieht<sup>1</sup>, um sie damit zugleich als eigene gegenüber seinem Auftraggeber zu erbringen (vgl. Anm. 373), oder als **Treuhänder** (vgl. Anm. 379) bzw. sog. **Leistungskommissionär** iS des § 3 Abs. 3 oder 11 UStG eingeschaltet ist.

Für den Fall der Entgeltsgewährung durch einen **Dritten** (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) kann durch Rechtsverordnung bestimmt werden, dass der Dritte statt des Leistungsempfängers Steuerschuldner ist (§ 13b Abs. 9 UStG). Von dieser überflüssigen (Anm. 470) Ermächtigung ist durch § 30a UStDV für die **unfreie Verwendung** Gebrauch gemacht worden (Anm. 471).

Der Leistungsempfänger muss **nicht im Inland ansässig** sein<sup>2</sup>, da § 13b Abs. 5 UStG keine derartige Einschränkung enthält. Die Bestätigung findet sich in § 15 Abs. 4b UStG (dazu § 15 Anm. 1030). Im Hinblick auf den Zweck der Vorschrift wäre es in diesem Fall allerdings sinnvoller gewesen, Gesamtschuldnerschaft vorzusehen (was Art. 205 MwStSystRL zuließe).

In den Fällen des § 13 Abs. 2 Nr. 5 UStG (Gas und Elektrizitätslieferungen) muss allerdings für die Steuerschuldnerschaft hinzu kommen, dass der Leistungsempfänger im Inland **für Umsatzsteuerzwecke erfasst** ist (arg. Art. 195 MwStSystRL). Das ergibt sich indes von selbst. In den Fällen des § 13b Abs. 1 UStG folgt bei juristischen Personen Entsprechendes aus dem Umstand, dass sie über eine USt-IDNr. verfügen müssen (Anm. 92). Bei Unternehmern gilt faktisch nichts anderes, da sie die Voraussetzung, dass sie die Leistung für das Unternehmen beziehen, regelmäßig nur durch die Verwendung einer USt-IDNr. glaubhaft machen („nachweisen“) können (Anm. 83).

Wird die Leistung gegenüber einer inländischen **Organgesellschaft** erbracht, so ist Leistungsempfänger zwar die Organgesellschaft (Anm. 457), Steuerschuldner ist jedoch grundsätzlich der inländische Organträger (vgl. § 2 Anm. 660, § 2 Anm. 662).<sup>3</sup> Das gilt auch im Falle von Bauleistungen (§ 13b Abs. 5 Satz 3 UStG; Anm. 395). Ist der Organträger nicht im Inland ansässig, so ist Steuerschuldner

1 Vgl. FG Hamburg v. 4.12.2008 – 5 K 32/07, EFG 2009, 689.

2 Ebenso Abschn. 182a Abs. 1 Satz 2 UStR 2008 zu § 13b UStG aF; FG Hamburg v. 4.12.2008 – 5 K 32/07, EFG 2009, 689.

3 Vgl. auch BFH v. 16.8.2001 – V R 42/99, StRK UStG 1993 § 12 Abs. 2 Nr. 7 R. 3 = UR 2002, 133.

§ 13b nF Anm. 464–469 Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Stadie)

diejenige Organgesellschaft, die gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG als Unternehmer anzusehen ist (dazu § 2 Anm. 766 ff., § 2 Anm. 771).

465 War die Leistung während des Bestehens des Organschaftsverhältnisses von der Organgesellschaft bezogen, aber von dieser erst **nach Beendigung des Organschaftsverhältnisses bezahlt** worden, so wird Steuerschuldner die ehemalige Organgesellschaft, da sie die Gegenleistung entrichtet und folglich nur sie die Gegenleistung um die Umsatzsteuer kürzen kann (vgl. Anm. 670 ff.). War die Gegenleistung teilweise vor und teilweise nach Beendigung des Organschaftsverhältnisses entrichtet worden, so sind der ehemalige Organträger und die ehemalige Organgesellschaft in entsprechendem Umfang anteilig Steuerschuldner.

466 frei

## 2. Mehrere Personen

467 Sind **mehrere Personen** gemeinsam Auftraggeber der Leistung, so ist die Gemeinschaft Leistungsempfänger in Gestalt einer **BGB-Gesellschaft**, wenn sie Unternehmer ist (dazu § 2 Anm. 108 ff., § 2 Anm. 407 ff.; zur **Wohnungseigentümergeinschaft** s. § 2 Anm. 113, § 2 Anm. 423; zur Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen s. oben Anm. 381) und die Leistung für die Gesellschaft bezogen hat. Anderenfalls sind die **Beteiligten** jeweils **anteilig** Leistungsempfänger (§ 15 Anm. 127 ff.) im Umfang der von ihnen getragenen Gegenleistung (Anm. 589).<sup>1</sup>

468 *Beispiele*

(1) Die Rechtsanwälte A und B betreiben eine gemeinsame Kanzlei in gemieteten Räumen. Sie beziehen eine sonstige Leistung für die Kanzlei. Leistungsempfänger ist die BGB-Gesellschaft A und B.

(2) A und B haben ferner von einem nicht im Inland ansässigen Unternehmer eine Bauleistung für das ihnen als Miteigentümer gehörende Wohnhaus bezogen. Den Auftrag hatten sie in beider Namen erteilt. Leistungsempfänger sind A und B, nicht die zwischen ihnen bestehende BGB-Gesellschaft, denn diese beschränkt sich auf ihre gemeinsame Rechtsanwaltschaftstätigkeit. Da A und B nicht unmittelbar selbst Unternehmer sind, sondern nur die BGB-Gesellschaft, sind sie (wenn die Bauleistung unter § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG fällt) nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG nicht Steuerschuldner. Meines Erachtens strahlt jedoch die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft insoweit auf die Gesellschafter aus (Anm. 500).

(3) Rechtsanwalt C betreibt eine Einzelpraxis. Zusammen mit der Nichtunternehmerin D bewohnt er ein ihnen gemeinsam gehörendes Haus. Für dieses beziehen sie von einem nicht im Inland ansässigen Unternehmer Bauleistungen, die sie im gemeinsamen Namen in Auftrag gegeben hatten. Leistungsempfänger sind anteilig C und D. Der C ist nach § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG (Anm. 484) Steuerschuldner bezüglich des auf ihn entfallenden Teils der Leistung, da er Unternehmer ist.

469 frei

---

1 Zust. *Lippross*, Umsatzsteuer, 22. Aufl. 2008, S. 1036 (9.4.2.4.2.b).

**3. Dritte (Absatz 9)**

Ein Dritter iS des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG<sup>1</sup> ist – auch hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG – *insoweit* Leistungsempfänger, als er auf Grund einer eigenen Rechtsbeziehung zum Leistenden eine **Zuzahlung** schuldet, denn nur er kann im Verhältnis zum Leistenden insoweit die Zahlung um die geschuldete Steuer kürzen (vgl. Anm. 670 ff.). Wäre der Auftraggeber der Leistung auch hinsichtlich der Zuzahlung des Dritten Schuldner der darauf entfallenden Steuer, so wäre, soweit er von der Vereinbarung des Dritten mit dem Leistenden nichts wüsste, nicht in der Lage, seine Zahlung auch um diesen Steuerbetrag zu kürzen, so dass er gegen seinen Willen mit einem zusätzlichen Steuerbetrag belastet wäre, was gegen die Privatautonomie verstieße. Die Ermächtigung des § 13b Abs. 9 UStG ist deshalb mehr als überflüssig und verleitet nur zu einem verfehlten Umkehrschluss.

§ 30a UStDV bestimmt ausdrücklich (Ermächtigungsgrundlage ist der überflüssige § 13b Abs. 9 UStG), dass bei einer **unfreien Versendung** nicht der Absender, sondern der **Empfänger der Frachtsendung** Steuerschuldner ist, wenn er Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts<sup>2</sup> ist, die Entrichtung des Entgelts für die Beförderung oder deren Besorgung (Spediteursleistung) übernommen hat und dies aus der Rechnung zu ersehen ist. Das gilt (entsprechend § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG) auch, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird (§ 30a Satz 2 UStDV). Mit § 30a UStDV korrespondiert § 40 UStDV, der für den Vorsteuerabzug – ebenfalls überflüssigerweise (§ 15 Anm. 170) – klarstellt, dass der Empfänger der Frachtsendung als Auftraggeber gilt.

Bei solchen Zahlungen Dritter, die für **Rechnung des Auftraggebers** erfolgen und somit als dessen Zahlungen (iS des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG) anzusehen sind (Anm. 615), ist der Auftraggeber vollen Umfangs Leistungsempfänger und Schuldner der Steuer.

frei 473

**III. Personenkreis (Absatz 5)****1. Unternehmer****a) Grundsätzliches**

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers setzt voraus, dass dieser Unternehmer – in den Fällen des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG sind auch juristische Personen betroffen (Anm. 504 ff.) – ist (§ 13b Abs. 5 Satz 1 und

1 Dazu näher *Stadie*, UStG, 2009, § 10 UStG Rz. 61 f.

2 Dass in § 30a UStDV weiterhin nur von „juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ und nicht entsprechend dem inhaltlich geänderten § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG von „juristischen Personen“ die Rede ist, dürfte als Redaktionsversehen zu werten sein.

§ 13b nF Anm. 474–479 Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Stadie)

2 UStG). Der Unternehmerbegriff bestimmt sich nach dem – EG-Richtlinienkonform zu interpretierenden (§ 2 Anm. 44) – § 2 Abs. 1 UStG (zum **Beginn** und **Ende** der Unternehmereigenschaft s. § 2 Anm. 507 ff.).

- 475 Bei einer **Mehrheit (Gemeinschaft) von Leistungsempfängern**, die als solche nicht Unternehmer ist (Anm. 467), richtet sich die Steuerschuldnerschaft des jeweiligen anteiligen Leistungsempfängers nach seiner Unternehmereigenschaft.<sup>1</sup>
- 476 Hat der leistende Unternehmer **Zweifel**, ob der Leistungsempfänger Unternehmer ist, so treffen ihn keine Nachforschungspflichten. Er wird vielmehr vorsichtshalber seine Leistung als steuerpflichtig behandeln. Hat der Leistungsempfänger allerdings eine gültige **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** verwendet, so kann der leistende Unternehmer davon ausgehen, dass sein Abnehmer Unternehmer ist (vgl. auch Anm. 83). Der Leistungsempfänger kann sich dann nicht gegenüber seinem Finanzamt darauf berufen, dass er kein Unternehmer sei (Anm. 84).
- 477 frei

**b) Beschränkung auf normale Unternehmer**

- 478 Nach dem Wortlaut des Gesetzes sind auch Kleinunternehmer (Klarstellung durch § 19 Abs. 1 Satz 3 UStG, s. auch Anm. 651), pauschalversteuernde Land- und Forstwirte (§ 24 UStG) und Unternehmer, die *ausschließlich steuerfreie Umsätze* ausführen, betroffen.<sup>2</sup> § 13b Abs. 5 und § 19 Abs. 1 Satz 5 UStG sind jedoch **restriktiv auszulegen**, da die Steuerschuldnerschaft dieser Personen gegen das verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Übermaßverbot verstieße.
- 479 Die Einbeziehung der **Kleinunternehmer** stellt nicht nur einen **Wertungswiderspruch** innerhalb des Gesetzes dar (zum Zweck der Kleinunternehmerbefreiung s. § 19 Anm. 2), sondern verstößt darüber hinaus gegen das rechtsstaatlich fundierte **Übermaßverbot**<sup>3</sup>, da von diesem Personenkreis, der ansonsten von Umsatzsteuerpflichten freigestellt ist und wie Privatpersonen behandelt wird (vgl. § 18 Anm. 17 f., § 18 Anm. 81), die Kenntnis der komplizierten Regeln des Umsatzsteuergesetzes (insbesondere des § 3a UStG) nicht verlangt werden kann (*Unzumutbarkeit*). Gleiches gilt für Personen mit ausschließlich **steuerfreien Umsätzen** (ohne Vorsteuerabzug) und **pauschalierende Land- und Forstwirte**. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verlangt eine entsprechend restriktive Auslegung der Art. 194 ff. MwStSystRL und des § 13b UStG.<sup>4</sup>

1 Vgl. FG BW v. 30.3.2007 – 9 K 162/04, EFG 2007, 1913, rkr. – zur entsprechenden Frage beim sog. Abzugsverfahren nach den §§ 51 ff. UStDV aF.

2 So auch Abschn. 182a Abs. 1 Satz 3 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

3 So wohl auch *Hiden*, RIW 2002, 208 (213 f.).

4 AA FG Rh.-Pf., Urt. v. 22.12.2005 – 6 K 1996/02, EFG 2006, 532 – obwohl es sich bei den vom Verfasser dargestellten Bedenken nach Auffassung des Gerichts um „gewichtige Gründe“ handele.

Die Bestätigung findet sich für die beiden letztgenannten Unternehmergruppen auch in Art. 3 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL und in § 1a Abs. 3 UStG (auch für Kleinunternehmer), wonach diese Unternehmer grundsätzlich **keine innergemeinschaftlichen Erwerbe** zu versteuern haben. Da zwischen der Pflicht zur Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen und der Steuerschuldnerschaft beim Empfang von Dienstleistungen materiell-rechtlich **im Ergebnis kein Unterschied** besteht und die Abgrenzung von Werklieferung und Werkleistung häufig schwierig ist, muss davon ausgegangen werden, dass auch bei Dienstleistungen für den genannten Personenkreis die Steuerschuldnerschaft nach Art. 193 ff. MwStSystRL nicht eintreten soll. Folglich ergibt sich die Einschränkung des § 13b UStG auch im Wege richtlinienkonformer Auslegung. Nach alledem sind § 13b Abs. 5 und § 19 Abs. 1 Satz 3 UStG verfassungskonform und unionsrechtskonform restriktiv im obigen Sinne auszulegen.

Nicht anderes folgt aus dem Umstand, dass bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers eine direkte Besteuerung eintritt, denn diese soll auch bei dem genannten Personenkreis keine Steuerträgerschaft bewirken. Vielmehr wird die Steuerbelastung auch von diesen Unternehmern regelmäßig verdeckt als Teil des Preises auf den Endverbraucher abgewälzt (vgl. Vor §§ 4–9 Anm. 95 f.). Auch diese Unternehmer sind folglich nur als zwangsverpflichtete **Gehilfen des Staates bei der Besteuerung der Verbraucher** (vgl. Einf. Anm. 197 ff.) tätig, so dass sie die Steuerschuldnerschaft nicht in eigener Sache trifft. Den zwangsverpflichteten Gehilfen des Staates dürfen keine unzumutbaren Pflichten treffen. Das gilt sowohl für natürliche als **auch für juristische Personen des Privatrechts**. Anders ist es bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts; bei diesen kann sich die Frage der Zumutbarkeit nicht stellen, da sie Teil des Staates sind.

Zu dem og. Personenkreis zählende Unternehmer (mit Ausnahme der juristischen Personen des öffentlichen Rechts) dürfen nur insoweit Steuerschuldner nach § 13b UStG sein, als sie über eine (nach § 27a Abs. 1 iVm. § 1a Abs. 3 und 4 UStG = Art. 214 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL erteilte) **USt-IDNr. verfügen**. Die Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG rechtfertigt sich dann aus dem Umstand, dass diese Personen die USt-IDNr. für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 27a Abs. 1 Satz 2 iVm. § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d und Nr. 2 iVm. Abs. 3 UStG, Art. 214 Abs. 1 Buchst. b iVm. Art. 3 Abs. 3 MwStSystRL) auf Antrag erhalten hatten, so dass es **zumutbar** ist, dass sie auch als Empfänger von sonstigen Leistungen die Steuer dafür schulden (allerdings kann Vertrauensschutz geboten sein). Wurde die Nummer gegenüber im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Leistenden für die Verlagerung des Ortes von sonstigen Leistungen (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG, Art. 44 Satz 1 MwStSystRL) **verwendet** (Anm. 83), so stellt sich die Frage der Zumutbarkeit nicht, da die Ortsverlagerung in diesen Fällen zwingend mit der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers verknüpft ist (Art. 196 iVm. Art. 44 MwStSystRL; vgl. Anm. 84).

frei

**c) Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich (Absatz 5 Satz 3)**

- 484 **aa)** Sofern § 13b Abs. 5 Sätze 1 und 2 UStG darauf abstellt, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist, folgt daraus, dass dieser auch dann Steuerschuldner wird, wenn er die Leistung **für den nichtunternehmerischen Bereich** bezieht. § 13b Abs. 5 **Satz 3** UStG enthält deshalb nur eine **Klarstellung**.
- 485 Die Regelung des § 13a Abs. 5 Satz 3 UStG ist **sachgerecht**<sup>1</sup>, da der Leistungsempfänger schon bei entsprechenden Umsätzen für seinen unternehmerischen Bereich Steuerschuldner ist und ihm deshalb die Steuerschuldnerschaft insoweit auch für den nichtunternehmerischen Bereich zuzumuten ist. Insbesondere geht es insoweit um die **direkte Besteuerung des eigenen Verbrauchs** (vgl. Einf. Anm. 150 ff.) und nicht etwa um die Erfüllung von Pflichten in fremder Angelegenheit, so dass sich die Frage der Zumutbarkeit prinzipiell gar nicht stellt (Anm. 15). Die Regelung dient auch der **Praktikabilität**, da der leistende Unternehmer häufig nicht mit Sicherheit erkennen kann, ob der Empfänger die Leistung für sein Unternehmen bezieht oder nicht.
- 486 **bb)** § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG ist in den Fällen des Absatzes 1 **nicht anwendbar**, weil **§ 3a Abs. 2** UStG voraussetzt, dass die Leistung für das Unternehmen ausgeführt wird und damit den **Anwendungsbereich des § 13b** Abs. 1 UStG und folglich auch des Absatzes 5 Satz 1 **bestimmt**. Allerdings kann sich auch bei objektiv nicht für das Unternehmen ausgeführten Leistungen der Ort, insbesondere bei Verwendung einer USt-IDNr., nach § 3a Abs. 2 UStG in das Inland verlagern (§ 3a nF Anm. 176 ff.).
- 487 **Anders** ist es bei solchen **sonstigen Leistungen** iS des § 3a Abs. 2 UStG, welche **unter § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG fallen** (Anm. 125). Nach § 3a Abs. 2 UStG ist der Ort bei diesen Dienstleistungen gegenüber Unternehmern nur dann im Inland, wenn die Leistungen **für das Unternehmen** ausgeführt werden, während Art. 44 Satz 1 iVm. Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL auch nichtwirtschaftliche Tätigkeitsbereiche als unternehmerisch fingiert (Anm. 44). Folglich befindet sich bei Dienstleistungen, welche nicht für das Unternehmen des Empfängers erfolgen aber unter Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL fallen, der Ort nach § 3a Abs. 1 UStG im Drittlandsgebiet (Anm. 128 f.).
- 488 Diese **Diskrepanz** lässt sich **nicht** durch eine **erweiternde richtlinienkonforme Auslegung** beseitigen, indem zum „Unternehmen“ auch nichtsteuerbare Tätigkeitsbereiche gezählt werden, da der Begriff des Unternehmens durch § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG eindeutig als die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers eingegrenzt ist (s. auch § 3a nF Anm. 172). Ebensowenig kann die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG gestützt werden, da mangels eines steuerpflichtigen Umsatzes schon die Voraussetzung des Absatzes 5 Satz 1 iVm. Absatz 2 Nummer 1 nicht erfüllt ist. Die Folge ist, dass der Dienstleistungsempfänger abweichend von Art. 196

1 AA *Hidien*, RIW 2002, 208 (214) – Verstoß gegen das Übermaßverbot.

MwStSystRL nicht nach § 13b UStG die Steuer schuldet. **Anders** liegt es hingegen, wenn der Empfänger eine **juristische Person** ist und über eine **USt-IDNr.** verfügt; dann greift der Erst-recht-Schluss aus § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG (Anm. 130). Die Abweichung von der Richtlinienvorgabe besteht mithin nur bei natürlichen Personen als Leistungsempfänger.

**cc) Verworren** ist die Lage bei den nicht unter § 3a Abs. 2 UStG fallenden Leistungen, weil die Vorgaben bzw. Ermächtigungen der **MwStSystRL** in dieser Frage nicht **einheitlich** sind. 489

**(1)** Bei den von § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG erfassten 490

- **Werklieferungen** eines **im Ausland ansässigen Unternehmers** (Anm. 116 ff);
- **sonstigen Leistungen** eines **im Ausland ansässigen Unternehmers**, nämlich
  - sonstigen Leistungen im **Zusammenhang mit einem Grundstück** nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG;
  - **kurzfristigen Vermietungen** von **Beförderungsmitteln** nach § 3a Abs. 3 Nr. 2, Abs. 6 Nr. 1 oder Abs. 7 UStG;
  - **kulturellen, unterhaltenden und ähnlichen Leistungen** nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG;
  - **Restaurationsleistungen** nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG oder bei Erbringung an Bord eines Beförderungsmittels nach § 3e UStG und bei
  - **Personenbeförderungen** nach § 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG

erlaubt es Art. 194 MwStSystRL, die Modalitäten der Steuerschuldnerschaft zu bestimmen (Anm. 52), so dass bei diesen Umsätzen § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG uneingeschränkt anwendbar ist, sofern nicht die Einschränkungen des § 13b Abs. 6 UStG (Anm. 143 ff.) eingreifen.

**(2)** Für die Lieferungen **sicherungsübereigneter Gegenstände** (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG), Lieferungen, die unter das **Grunderwerbsteuergesetz** fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG) und die **Bauleistungen** (iS des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG) schreibt hingegen **Art. 199** Abs. 1 Buchst. a und e iVm. **Abs. 3 Buchst. a** MwStSystRL vor, dass ein Steuerpflichtiger als Empfänger auch bezüglich seiner **nichtsteuerbaren Tätigkeiten** als Steuerpflichtiger gilt. Da diese Formulierung der des Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL entspricht, stellt sich die Frage, ob eine deckungsgleiche, einschränkende Auslegung geboten ist. 491

Bei der Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände dürfte die Frage in der Praxis wohl nicht relevant werden. Bei Umsätzen, die unter das **Grunderwerbsteuergesetz** fallen, ergibt sich die Frage schon deshalb nicht, da ein Verzicht auf die Steuerbefreiung ohnehin nur zulässig ist, wenn bzw. soweit die Lieferung für das Unternehmen ausgeführt wird (§ 9 Abs. 1 UStG), so dass eine Lieferung für den nichtunternehmerischen Bereich iS des § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG nicht möglich ist. Wird ein tatsächlich nichtunternehmerisch (privat) genutzter Teil des 492

erworbenen Grundstücks entsprechend der hM dem Unternehmen zugeordnet, so dass auch insoweit ein Verzicht auf die Steuerfreiheit der Lieferung zulässig ist (Anm. 325), so erfolgt die Lieferung für das Unternehmen.

- 493 Bei den **Bauleistungen** iS des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG stellt sich hingegen die Frage, ob § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG richtlinienkonform in dem Sinne einschränkend auszulegen ist, dass als nichtunternehmerischer Bereich nur „Tätigkeitsbereiche“ und unter Berücksichtigung des 4. Erwägungsgrundes zu Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL (Anm. 45) nicht der **Privatbereich** natürlicher Personen zu verstehen ist. Trotz des Gleichklangs der Formulierungen des Art. 199 Abs. 3 Buchst. a MwStSystRL und des Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL (Anm. 491) ist jedoch keine deckungsgleiche Auslegung dieser Vorschriften angebracht. Die einschränkende Interpretation des Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL wird von dem 4. Erwägungsgrund mit „allgemeinen Regeln“ gerechtfertigt. Diese allgemeinen Regeln sind jedoch solche des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs (Anm. 46), die bei inländischen Umsätzen keinen Sinn ergeben. Da es vielmehr **sachgerecht** ist, dass der Leistungsempfänger auch bezüglich seines privaten Bereichs zum Steuerschuldner wird (Anm. 485), gibt es keinen Anlass, § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG bei Bauleistungen einzuschränken.<sup>1</sup>
- 494 **Anderenfalls** wäre bei Bauleistungen für den **Privatbereich** eines Bauunternehmers (natürliche Person) dessen Steuerschuldnerschaft zu verneinen, da dieser **nicht** als nicht steuerbare „Tätigkeit“ iS des Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL anzusehen ist (§ 3a nF Anm. 165). Nichtsteuerbare „Liebhabereien“ (§ 2 Anm. 387 ff.) sind indes „Tätigkeiten“ (vgl. § 3a nF Anm. 170).
- 495 **(3)** Bei den **Energielieferungen** eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG) ist Voraussetzung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers lediglich, dass dieser für Mehrwertsteuerzwecke im Inland erfasst ist und Energie unter den Bedingungen der Art. 38 und 39 MwStSystRL an ihn geliefert wird (Art. 195 MwStSystRL). Danach ist zweifelsfrei, dass auch Lieferungen für den Privatbereich des Unternehmers erfasst werden; dies um so mehr als Art. 39 MwStSystRL auch Lieferungen an Nichtunternehmer einschließt.
- 496 **(4)** Übertragungen von **Emissionszertifikaten** (§ 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG) an Unternehmer für deren nichtunternehmerischen Bereich dürften nicht vorkommen. Anderenfalls wäre § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG wohl nicht anzuwenden, da Art. 199a Abs. 1 MwStSystRL wie Art. 199 Abs. 1 MwStSystRL einen „steuerpflichtigen Empfänger“ verlangt, aber keine Fiktion wie Art. 199 Abs. 3 Buchst. a MwStSystRL enthält, so dass der Umkehrschluss geboten wäre.

497–499 frei

---

1 Im Ergebnis ebenso Abschn. 182a Abs. 21 Satz 1 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

**d) Gesellschafter einer unternehmerisch tätigen Gesellschaft**

Ist ein Leistungsempfänger zwar nicht selbst Unternehmer, aber **Gesellschafter einer Personengesellschaft**, die Unternehmer ist, so strahlt mE deren Unternehmereigenschaft auf den Gesellschafter aus<sup>1</sup>, sofern dieser nicht nur einfacher Kommanditist ist (vgl. zum Vorsteuerabzug § 2 Anm. 435 ff.; § 15 Anm. 83 ff.). Eine derartige Auslegung hält sich im Rahmen des möglichen Wortsinns und ist im Hinblick auf den Gleichheitssatz geboten, da es willkürlich wäre, wenn eine natürliche Person bei einer für den nichtunternehmerischen Bereich bezogenen Leistung Steuerschuldner wird, wenn sie (Einzel-)Unternehmer ist, nicht jedoch, wenn sie sich mit einer weiteren Person zu einer gemeinsamen unternehmerischen Betätigung zusammenschließt (vgl. das *Beispiel 2* zu Anm. 467) und damit nicht mehr selbst Unternehmer iS des § 2 UStG ist.

Ist der **beherrschende Gesellschafter** einer **Kapitalgesellschaft** nicht selbst Unternehmer, aber die Gesellschaft, so ist es ebenfalls sachgerecht und hält sich im Rahmen des möglichen Wortsinns der Vorschrift, die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft auf den Gesellschafter ausstrahlen zu lassen (vgl. zum Vorsteuerabzug § 2 Anm. 447 ff.) und ihn als (mittelbaren) Unternehmer zu behandeln<sup>2</sup>, da die steuerrechtlichen Rechtsfolgen bei wirtschaftlich gleichen Sachverhalten nicht von dem Zufall abhängen dürfen, in welches zivilrechtliche Gewand Personen ihre unternehmerische Betätigung kleiden. Dem steht jedoch wohl die verfehlt **Holding-Rechtsprechung** des EuGH **entgegen**, die es nicht erlaubt, eine Person ohne eigene Umsätze allein aufgrund ihrer beherrschenden Gesellschafterstellung als Unternehmer anzusehen (§ 2 Anm. 206 ff.). Die Folge ist, dass gesetzeszweckwidrige und mit dem *Gleichheitssatz* (Gebot der *Rechtsformneutralität*) nicht zu vereinbarende, willkürliche Ergebnisse eintreten.

*Beispiele*

A bezieht von einem im Ausland ansässigen Unternehmer Bauleistungen für sein privates Wohnhaus. A ist

- 1) Unternehmer iS des § 2 UStG;
- 2) Alleingesellschafter und -geschäftsführer einer GmbH bzw. GmbH & Co. KG, die Unternehmer iS des § 2 UStG ist.

Im Falle 1 ist A Schuldner der Umsatzsteuer, im Falle 2 nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG nicht, da er nicht Unternehmer iS des § 2 UStG ist (im Wirtschaftsleben wird er sich jedoch stets als „Unternehmer“ verstehen und als solcher vorstellen). Eine am Gesetzeszweck und am Grundsatz der Rechtsformneutralität orientierte Auslegung verlangt, die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft auf den beherrschenden Gesellschafter ausstrahlen zu lassen.

frei

1 AA Abschn. 182a Abs. 20 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

2 AA Abschn. 182a Abs. 20 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

## 2. Juristische Personen

### a) Allgemeines

504 In den in § 13b Abs. 1 und 2 Nr. 1 und 2<sup>1</sup> UStG genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer auch dann, wenn er zwar kein Unternehmer, aber eine juristische Person ist (Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 1). Die Steuerschuldnerschaft einer solchen juristischen Person kommt demnach in Betracht bei den folgenden Leistungen eines im **Ausland ansässigen Unternehmers**:

- **sonstige Leistungen gem. § 3a Abs. 2 UStG** (Absatz 1 und Absatz 2 Nummer 1);
- **Werklieferungen** (Absatz 2 Nummer 1);
- **nicht unter § 3a Abs. 2 UStG fallende** sonstige Leistungen (Absatz 2 Nummer 1), dh.
  - solche im **Zusammenhang mit einem Grundstück** (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG),
  - **kurzfristige Vermietungen von Beförderungsmitteln** (§ 3a Abs. 3 Nr. 2, Abs. 6 Nr. 1 und Abs. 7 UStG);
  - **kulturelle, unterhaltende und ähnliche Leistungen** (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG);
  - **Restaurationsleistungen** (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b oder § 3e UStG) und
  - **Personenbeförderungen** (§ 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG);
- sonstige Leistungen iS des **§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1–10 UStG eines im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmers** an eine inländische **juristische Person des öffentlichen Rechts**, die nicht Unternehmer ist und auch nicht über eine USt-IDNr. verfügt (§ 3a Abs. 6 Nr. 2 UStG).

505 **Lediglich** bei den **sonstigen Leistungen iS des § 3a Abs. 2 UStG** handelt es sich mit der Steuerschuldnerschaft der juristischen Personen nach § 13b UStG um die Umsetzung einer **zwingenden Richtlinienvorgabe** (Art. 196 MwStSystRL). In den **übrigen Fällen können** die Mitgliedstaaten die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach Art. 194 MwStSystRL (Anm. 52) vorsehen.

506 Hinzu kommen, unabhängig von der Ansässigkeit des Lieferers, **Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände** (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG). Bei diesen darf jedoch nur eine Steuerschuldnerschaft juristischer Personen („Einrichtungen“) des **öffentlichen Rechts** vorgesehen werden (Art. 199 Abs. 1 Buchst. c iVm. Abs. 3 Buchst. b MwStSystRL).

507 Die MwStSystRL erfasst **auch außerhalb des Art. 196 MwStSystRL** die „**nicht-steuerpflichtige juristische Person**“ als Steuerschuldner, nämlich beim **inner-**

---

1 Im Falle des § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG kann eine juristische Person, welche nicht Unternehmer ist, nicht Steuerschuldner sein, weil eine Grundstückslieferung an sie zwingend steuerfrei ist. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG setzt nämlich voraus, dass der Erwerber Unternehmer ist.

**gemeinschaftlichen Erwerb** (Art. 200 iVm. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL<sup>1</sup>) sowie beim sog. **innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft** (Art. 197 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL<sup>2</sup>). Das wirft die **Frage nach dem Grund** dafür auf, dass die Richtlinie in den Fällen der Art. 196, 197 und 200 MwStSystRL die Steuerschuld auf die nichtunternehmerisch tätigen juristischen Personen als Leistungsempfänger verlagert.

Diese Verlagerung dient zwar der Vereinfachung, da diese juristischen Personen als Verbraucher die Steuer als direkte Steuer in eigener Sache schulden (dazu bereits Anm. 93); das allein kann jedoch nicht der Grund dafür sein, dass auch nichtunternehmerische *juristische* Personen erfasst werden, denn dieser Gedanke würde auch bei natürlichen Personen und, sofern der enge Begriff der zivilrechtlichen juristischen Person gelten würde (Anm. 514 f.), bei Personengesellschaften uÄ. Anwendung verlangen. Dann aber müsste die Umsatzsteuer ausschließlich als direkte Steuer bei den Verbrauchern erhoben werden, was indes rein praktisch unmöglich ist. Folglich scheint die Richtlinie bei nichtunternehmerischen juristischen Personen davon auszugehen, dass nur bei ihnen die **direkte Umsatzbesteuerung durchführbar** ist.

Bei juristischen Personen des **öffentlichen Rechts** ist diese Annahme gerechtfertigt, da bei ihnen davon ausgegangen werden kann, dass sie als Teil des Staates ihren rechtlichen Pflichten nachkommen (was allerdings voraussetzt, dass die Pflichten den zuständigen Personen bekannt sind).

Bei juristischen Personen des **Privatrechts** ist die Annahme, dass sie von sich aus ihren umsatzsteuerrechtlichen Pflichten nachkommen, hingegen genau so wenig gerechtfertigt wie bei natürlichen Personen, welche Nichtunternehmer sind. Bei diesen kann die Besteuerung nur dann verwirklicht werden, wenn sie von der Finanzverwaltung erfasst und damit überwachbar (kontrollierbar) sind. Deshalb verlangen Art. 196 MwStSystRL als Voraussetzung der Steuerschuldnerschaft, dass die juristische Person eine **MwSt-IDNr.** hat, und Art. 197 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, dass die juristische Person **für Mehrsteuerzwecke erfasst** ist, was § 25b Abs. 2 Nr. 4 UStG zutreffend in die Verwendung einer USt-IDNr. umgedeutet hat. (Für den innergemeinschaftlichen Erwerb ist ein derartiges Kriterium zwar nicht ausdrücklich genannt, es ergibt sich jedoch aus der Natur der Sache, dass der Lieferer von der Steuerbefreiung seiner Lieferung regelmäßig nur dann ausgeht, wenn der Erwerber ihm durch Mitteilung einer USt-IDNr. glaubhaft gemacht hat, dass er der Erwerbsbesteuerung unterliegt.) Bei **innergemeinschaftlichen Umsätzen** ist mithin die Steuerschuldnerschaft der juristischen Personen rechtlich bzw. faktisch an das **Verwenden** (Mitteilen) bzw. Innehaben einer **USt-IDNr.** geknüpft, was bedeutet, dass anderenfalls die Steuerschuldnerschaft nicht eintritt.

1 Dem entspricht § 13a Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 5 und § 1a Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b UStG.

2 Dem entspricht § 13a Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 25b Abs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 2 UStG.

- 511 Die nichtunternehmerischen juristischen Personen können mithin bei diesen Umsätzen **steuern**, ob sie die Leistung mit der **Steuerbelastung** des Herkunftslandes oder Mitgliedstaates, in dem sie ansässig sind, erwerben. Folglich liegt in der unterschiedlichen Behandlung der juristischen Personen mit und derjenigen ohne USt-IDNr. kein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot.
- 512 Der Grund für die **Ungleichbehandlung** der **juristischen** Personen und der **natürlichen Personen** durch den Richtliniengeber, mit der einhergeht, dass Letztere keine MwSt-IDNr. erhalten können (Art. 214 MwStSystRL), dürfte darin zu sehen sein, dass bei den juristischen Personen kein *unmittelbarer* Privatbedarf befriedigt werden kann.
- 513 frei

#### b) Juristische Personen des Privatrechts

- 514 Juristische Personen des *deutschen Privatrechts* sind die **Kapitalgesellschaften** (Aktiengesellschaft, Europäische Gesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Kommanditgesellschaft auf Aktien), welche nicht stets Unternehmer iS des § 2 UStG sein müssen (Anm. 516), **Versicherungsvereine** auf Gegenseitigkeit, **Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften**, eingetragene **Vereine, Stiftungen** und die nach landesrechtlichen Regelungen als juristische Personen nach dem EG zum Bürgerlichen Gesetzbuch fortbestehenden Verbände, Genossenschaften, konzessionierten Vereine u.Ä.<sup>1</sup>
- 515 Aus der Sicht des deutschen Privatrechts wären **nichtrechtsfähige** Körperschaften und andere Gebilde (Vermögensmassen) des Privatrechts und andere **Personenvereinigungen** keine juristischen Personen. Allerdings ist der **Begriff** der **juristischen Person** des Privatrechts im Rahmen des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG und damit des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG in einem **gemeinschaftsrechtlichen Sinne** zu verstehen. Das bedeutet, dass als juristische Personen iS des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG alle Personenvereinigungen und sonstige Gebilde zu verstehen sind, die **nach Außen auftreten**, unabhängig davon, ob sie nach nationalem Recht rechtsfähig sind oder nicht (Anm. 98 iVm. § 3a nF Anm. 247 ff.). Die „juristische Person“ iS des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG deckt sich folglich mit dem **unternehmerfähigen Gebilde** iS des § 2 UStG (dazu § 2 Anm. 81 f., § 2 Anm. 93 ff.). Somit sind insbesondere auch nach Außen auftretende **Personengesellschaften** als juristische Person im Sinne des Gemeinschaftsrechts und damit auch iS des § 13b UStG zu behandeln, soweit es um unter § 3a Abs. 2 UStG fallende Dienstleistungen geht (Anm. 100). Zum Begriffsverständnis bei den übrigen unter § 13b UStG fallenden Umsätzen siehe Anm. 531.
- 516 **Kapitalgesellschaften** sind nicht per se Unternehmer; eine Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform gibt es nicht (§ 2 Anm. 165 f.). Sie sind **Nichtunternehmer**, wenn sie keine Leistungen gegen Entgelt erbringen, was zB bei reinen *Betei-*

1 Dazu näher *Hadding* in Soergel, BGB, 13. Aufl. 2000, Bd. I, Vor § 21 BGB Rz. 15.

*ligungsgesellschaften* der Fall ist (§ 2 Anm. 204; zur Unternehmereigenschaft der geschäftsleitenden  *Holding* s. § 2 Anm. 205 ff.). **Vereine** können Unternehmer sein (§ 2 Anm. 181 ff.).

Unternehmerisch tätige **Organgesellschaften** sind zwar selbst keine Unternehmer, gehören jedoch zum Unternehmen des Organträgers (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), der die Steuer schuldet (§ 2 Anm. 657, § 2 Anm. 662). Ist eine **Tochtergesellschaft** hingegen **nicht unternehmerisch** tätig, so kann sie keine Organgesellschaft sein (§ 2 Anm. 678) und folglich die Steuer nur selbst in ihrer Eigenschaft als juristische Person schulden. 517

frei 518

### c) Juristische Personen des öffentlichen Rechts

Zu den juristische Personen des öffentlichen Rechts zählen **rechtsfähige Körperschaften, Anstalten und Stiftungen** des öffentlichen Rechts (dazu näher § 2 Anm. 821 ff.). Leistungsempfänger und damit Steuerschuldner ist nicht die einzelne Behörde, Abteilung usw., sondern stets die Körperschaft. Bei **nichtrechtsfähigen** Körperschaften uä. **Einrichtungen** (Sondervermögen) ist Leistungsempfänger ebenfalls die sie tragende juristische Person des öffentlichen Rechts (vgl. § 2 Anm. 825, § 2 Anm. 838). 519

Da es auf die Ansässigkeit des Leistungsempfängers nicht ankommt (Anm. 459), werden auch juristische Personen des öffentlichen Rechts, die **im Ausland ansässig** sind, erfasst<sup>1</sup>, insbesondere in Gestalt ihrer im Inland ansässigen diplomatischen Missionen, berufskonsularischen Vertretungen (arg. § 1 Abs. 2 Nr. 2 USt-ErstVO) oder Streitkräfte. 520

frei 521–522

### d) Bei nicht unter § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG fallenden Leistungen

Nur bei den unter § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG fallenden sonstigen Leistungen geht es bei der Steuerschuldnerschaft der juristischen Personen im Rahmen des § 13b UStG um die Umsetzung einer Richtlinienvorgabe. In den übrigen Fällen *können* die Mitgliedstaaten die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach Art. 194 MwStSystRL vorsehen und weitgehend die Modalitäten festlegen (Anm. 52). Das führt zu den **Fragen**, ob bei nicht unter § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG fallenden Umsätzen erstens juristische Personen als Leistungsempfänger stets Steuerschuldner sind, oder nur dann, wenn sie eine USt-IDNr. besitzen, und zweitens, ob der weite gemeinschaftsrechtliche oder der nationale Begriff der juristischen Person des Privatrechts gilt (Anm. 531). 523

<sup>1</sup> AA *Mjöflang* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13b UStG Rz. 7 – Lfg. 61, April 2009.

aa) Erfordernis einer USt-IDNr.?

- 524 Nach dem **Gesetzeswortlaut** ist das Innehaben einer USt-IDNr. in diesen Fällen keine Voraussetzung der Steuerschuldnerschaft, so dass diese stets eingreifen müsste, wenn der Leistungsempfänger eine juristische Person ist. Das wäre auch insofern sachgerecht, als die nichtunternehmerisch tätige juristische Person die Steuer in eigener Sache schulden würde (vgl. Anm. 93). Andererseits würde die (direkte) Besteuerung dieser Personen dann zumeist mangels **Kenntnis** der **Finanzbehörden** nicht stattfinden (**Vollzugsdefizit**), so dass sich das Problem der mangelnden **Rechtsanwendungsgleichheit** innerhalb des Kreises der nichtunternehmerisch tätigen juristischen Personen ergibt.
- 525 Eine Besteuerung ist allenfalls bei **juristischen Personen des öffentlichen Rechts** sichergestellt (Anm. 500). Demgemäß bestimmt auch § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 UStG, dass die Verlagerung des Ortes in das Inland bei den dort genannten Dienstleistungen nur dann erfolgen soll, wenn der Leistungsempfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts ohne USt-IDNr. (anderenfalls wäre der Ort schon nach § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG im Inland) ist. Eine grundrechtsrelevante Rechtsanwendungsungleichheit tritt dadurch schon deshalb nicht ein, weil juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht grundrechtsfähig sind (Einf. Anm. 551).
- 526 Bei juristischen Personen des **Privatrechts** scheint sich hingegen die Frage der Rechtsanwendungsgleichheit zu stellen, wenn bei einigen von ihnen die Steuerschuldnerschaft realisiert wird, weil die Finanzverwaltung Kenntnis vom Sachverhalt erlangt, bei anderen hingegen nicht. Darin liegt jedoch kein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, da das Vollzugsdefizit wohl in annähernd gleichem Umfang bestünde, wenn der im Ausland ansässige Unternehmer Steuerschuldner wäre. Da die komplette Nichtbesteuerung derartiger Umsätze aus Gleichbehandlungsgründen nicht in Betracht kommt, liegt es im **Ermessen des Gesetzgebers**, ob er die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers vorsieht. Folglich ist davon auszugehen, dass bei Leistungen, welche nicht unter § 3a Abs. 2 UStG fallen, von § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG wortlautgetreu grundsätzlich **jede juristische Person**, und nicht nur eine solche mit USt-IDNr., erfasst wird.
- 527 Eine Reduktion auf solche juristischen Personen des Privatrechts, die eine **USt-IDNr.** innehaben, ist **nicht** angebracht. Diese hat nur die Funktion der Glaubhaftmachung im innergemeinschaftlichen Leistungsverkehr zum Zwecke der Verlagerung der Besteuerung vom Herkunftsland in das Bestimmungsland (vgl. Anm. 92 ff.; § 3a nF Anm. 138 ff., § 3a nF Anm. 152, § 3a nF Anm. 176 f., § 3a nF Anm. 237 ff.), während bei den hier in Betracht kommenden Fällen der Steuerschuldnerschaft (Anm. 133) der Ort der Leistung unabhängig von der Verwendung einer USt-IDNr. zwingend im Inland ist.
- 528 Von einer nichtunternehmerischen juristischen Person des Privatrechts können allerdings keine Kenntnisse des Umsatzsteuerrechts, insbesondere nicht der komplizierten Regeln des § 3a UStG verlangt werden. Folglich genießt sie **Vertrauensschutz**, wenn sie in Unkenntnis ihrer Steuerschuldnerschaft die in der Rechnung des leistenden Unternehmers ausgewiesene Umsatzsteuer mit begleicht, dh. die

Rechnung nicht um diesen Betrag kürzt (dazu Anm. 670 ff.). Die juristische Person ist nicht verpflichtet, auf zivilrechtlichem Wege zu versuchen, den Betrag vom leistenden Unternehmer erstattet zu erhalten. Der im Ausland ansässige Unternehmer schuldet die in der Rechnung ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG.

frei

529–530

#### bb) Nationaler oder gemeinschaftsrechtlicher Begriff?

Fraglich ist, ob der Begriff der juristischen Person (des Privatrechts) im Rahmen des § 13b UStG generell im weiten gemeinschaftsrechtlichen Sinne (Anm. 98 ff.) zu verstehen ist oder nur insoweit, als es um sonstige Leistungen geht, die unter § 3a Abs. 2 UStG fallen. Da die Regelungen des § 13b Abs. 2 Nr. 1 und 2 iVm. Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 UStG auf der Ermächtigung des Art. 194 bzw. des Art. 199 MwStSystRL beruhen und keine zwingenden Richtlinienvorgaben umsetzen, kann Deutschland den Umfang der Steuerschuldnerschaft autonom regeln und könnte deshalb auch den Begriff der juristischen Person insoweit nach dem engeren nationalen Verständnis verwenden. Das dürfte jedoch nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, da anderenfalls die Kompliziertheit der Regelungen noch zunähme. Es ist deshalb anzunehmen, dass der Gesetzgeber auch in den Fällen, die nicht von § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG erfasst werden, **einheitlich vom gemeinschaftsrechtlichen** Begriff der juristischen Person ausgeht.

frei

532–534

### IV. Entstehung der Steuer (Absätze 1 bis 4)

#### 1. Allgemeines

Die Absätze 1 bis 4 des § 13b UStG enthalten ergänzend zu § 13 UStG Regelungen zur Entstehung der Steuer. Der **Entstehungszeitpunkt** der Steuer ist im Rahmen des Umsatzsteuergesetzes (zur weiteren Bedeutung der Entstehung Anm. 538) für die Zuordnung der Steuer zu den Besteuerungszeiträumen und Voranmeldungszeiträumen von **Bedeutung**. Bei der Berechnung der Steuer für das Kalenderjahr ist von der Summe der Umsätze auszugehen, soweit für sie die Steuer in diesem entstanden ist (§ 16 Abs. 1 Satz 2 UStG); Entsprechendes gilt für den jeweiligen Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 1 Satz 3 UStG; Anm. 660). Von der Entstehung ist die **Fälligkeit** der Steuer zu **unterscheiden** (Anm. 544).

Das Umsatzsteuergesetz kennt – anders als zB das Einkommensteuerrecht (§ 36 Abs. 1 EStG) – **keine Jahresumsatzsteuer**, die erst mit Ablauf des Kalenderjahres endgültig entstünde. Vielmehr entsteht die Steuer für die Umsätze nach § 13 und § 13b UStG (von Sonderfällen abgesehen) regelmäßig mit Ablauf der jeweiligen **Voranmeldungszeiträume** oder Kalendermonate, auch wenn die Steuer erst verspätet in der Jahresanmeldung bzw. Jahresfestsetzung erfasst wird. Die Jahresberechnung dient im Regelfall nur Kontrollzwecken (§ 16 Anm. 3). Voranmeldungen haben auch **juristische Personen** abzugeben, die ausschließlich Steuer nach § 13b UStG schulden (Anm. 661).

- 537 Die Steuer entsteht für die Umsätze zu den in § 13b UStG genannten Zeitpunkten, wenn die jeweiligen Voraussetzungen für den steuerpflichtigen Umsatz nach dem Umsatzsteuergesetz **objektiv** vorliegen. Auf die subjektiven Vorstellungen der Beteiligten kommt es grundsätzlich nicht an. Die Steuer entsteht nach Maßgabe der zutreffenden Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 UStG (Anm. 590 ff.) in Höhe des zutreffenden Steuersatzes. Das in einer etwaigen Rechnung genannte Entgelt ist nicht maßgebend.
- 538 Die **Abgabenordnung** knüpft insbesondere mit den Haftungstatbeständen der §§ 74 und 75 AO sowie für den Beginn der Festsetzungsfrist (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) und den Beginn des Zinslaufes (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO) an die Entstehung der Steuer an. **Insolvenzrechtlich** ist die Entstehung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne ohne Belang. Maßgebend ist vielmehr – und auch nur dann, wenn es um die Steuer geht, für die der Insolvenzschuldner (die „Masse“) die Steuer als Leistungsempfänger schuldet (§ 18 Anm. 826.2 iVm. § 18 Anm. 374 u. § 18 Anm. 837), welche nicht sogleich durch Verrechnung mit sich selbst als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG (Anm. 20) erlischt – die **Begründetheit** des Steueranspruchs iS des § 38 InsO (§ 18 Anm. 828 ff.).
- 539 § 13b UStG vermittelt mit seinen Absätzen 1 bis 4 isoliert gesehen den **falschen Eindruck**, dass diese als Sonderregelungen abweichend von § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG für alle genannten Fälle gelten. Das trifft indes nur auf die von Absatz 1 erfassten sonstigen Leistungen zu, weil bei den unter § 3a Abs. 2 UStG fallenden Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer mit der Ortsverlagerung in das Inland zwingend die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers verbunden ist (Anm. 79). In den von § 13b Abs. 2 UStG genannten Fällen ist hingegen der Leistungsempfänger nicht stets Steuerschuldner, sondern nur unter den Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 UStG. Bei einem nicht im Inland ansässigen leistenden Unternehmer muss in den Fällen des Absatzes 2 Nummer 1 und Nummer 5 hinzukommen, dass der Leistungsempfänger nicht vom Gegenteil ausgehen durfte (Absatz 7 Satz 4, Anm. 234, 242).
- 540 Da § 13b UStG nach seiner **Überschrift** nur die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers betrifft, was durch Absatz 6 der Vorschrift („Die Absätze 1 bis 5 finden keine Anwendung ...“) und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG, der offensichtlich nur die nach § 13b Abs. 5 UStG geschuldete Steuer im Auge hat (§ 15 Anm. 551), bestätigt wird, sind die **Entstehungsregeln der Absätze 2 bis 4 nur anzuwenden, wenn der Leistungsempfänger Steuerschuldner** nach § 13b Abs. 5 UStG ist. Anderenfalls gelten die Regeln des § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Diese Vorschrift enthält weiterhin keinen Vorbehalt zugunsten des § 13b UStG.
- 541 Die **Entstehungsregeln** des § 13b Abs. 2 bis 4 UStG gelten mithin **nicht**, wenn
- bei Werklieferungen und sonstigen **Leistungen** eines **im Ausland** (richtig: nicht im Inland; Anm. 170 ff.) **ansässigen Unternehmers** der **Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner** ist, weil er
  - nicht Unternehmer und auch keine juristische Person (§ 13b Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 UStG) ist oder

- keine Zweifel daran haben musste, dass der leistende Unternehmer im Inland ansässig ist (Anm. 242) oder
- Kleinunternehmer, Land- und Forstwirt oder Unternehmer mit ausschließlich steuerfreien Umsätzen, welche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist (Anm. 478 ff.), sofern er nicht bei Umsätzen iS des § 3a Abs. 2 UStG eine USt-IDNr. verwendet bzw. besitzt (Anm. 482);
- bei **Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände** iS des § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG der Abnehmer nicht unter Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 1 der Vorschrift fällt, dh. nicht Unternehmer und auch keine juristische Person ist;
- bei **Bauleistungen** iS des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG der Auftraggeber nicht unter Absatz 5 Satz 2 der Vorschrift fällt, dh. nicht seinerseits Bauleistungen erbringt und
- bei den **Energielieferungen** oder der Übertragung von **Emissionszertifikaten** iS des § 13b Abs. 2 Nr. 5 bzw. 6 UStG der Abnehmer nicht unter Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2 fällt, dh. nicht Unternehmer ist.

In allen diesen Fällen, bei denen der **leistende Unternehmer die Steuer schuldet** (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG), richtet sich deren Entstehung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Darüber hinaus greift die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers **nicht bei unentgeltlichen Leistungen** iS des § 3 Abs. 1b und 9a UStG – sowie grundsätzlich auch nicht hinsichtlich der Mehrsteuer bei der sog. *Mindest-Bemessungsgrundlage* (Anm. 624f.) –, da anderenfalls die Regelung zu einem unzulässigen Eingriff in die Privatautonomie führen würde, wenn, wie regelmäßig, der Leistungsempfänger sich nicht zur Tragung der Steuer gegenüber dem Leistenden verpflichtet hatte. Zudem knüpft § 13b Abs. 2 UStG an die Ausstellung der „Rechnung“ an, wozu in diesen Fällen keine Verpflichtung besteht. Auch hinsichtlich dieser Steuer richtet sich die Entstehung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG. 542

Aber auch die **Entstehungsregeln** des § 13b Abs. 1 bis 4 UStG selbst sind **weitgehend absurd** und nicht aufeinander abgestimmt; zudem verstoßen sie gegen das Gleichbehandlungsgebot bzw. das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot (Anm. 551, 562). 543

Bei Beachtung dieser Entstehungsregeln muss der Leistungsempfänger die von ihm geschuldete Steuer nach § 18 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 16 Abs. 1 Satz 3 UStG bis zum 10. Tag **nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Steuer entstanden** ist, anmelden. Die Abgabe der Voranmeldung bewirkt gem. § 168 AO die Fiktion einer Steuerfestsetzung (§ 18 Anm. 26). Unhaltbar ist die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG, wonach die Steuer am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums **fällig** sei. Diese Aussage ist nicht mit den Grundregeln der Abgabenordnung zu vereinbaren, wonach die Fälligkeit nicht vor Festsetzung der Steuer eintreten kann. Folglich, kann die Steuer nicht vor Abgabe der Anmeldung fällig werden (§ 18 Anm. 95). 544

frei 545

**2. Sonstige Leistungen iS des § 3a Abs. 2 UStG eines im übrigen  
Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (Absatz 1)**

- 546 a) Für nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (Anm. 76 ff.) soll die Steuer grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entstehen, in dem die sonstigen Leistungen **ausgeführt** worden (dazu § 13 Anm. 74 ff.)<sup>1</sup> sind (§ 13b Abs. 1 UStG). Eine frühere Steuerentstehung kann nach § 13b Abs. 3 und 4 UStG eintreten (Anm. 567 ff.).
- 547 Werden derartige Dienstleistungen hingegen von einem **im Drittlandsgebiet** ansässigen Unternehmer ausgeführt, so soll die Steuer nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats entstehen (Anm. 556 ff.). Der Grund für diese **Differenzierung** soll nach Auffassung der Bundesregierung darin liegen, dass wegen der Meldeverpflichtung nach § 18a Abs. 2 iVm. Abs. 8 Satz 2 iVm. Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 UStG, Art. 263 Abs. 1 Buchst. c iVm. Art. 264 Abs. 2 MwStSystRL im Rahmen der Zusammenfassenden Meldung ein einheitlicher Entstehungszeitpunkt erforderlich sei.<sup>2</sup>
- 548 § 13b Abs. 1 UStG soll **Art. 66 Abs. 2 MwStSystRL umsetzen**<sup>3</sup>, wonach die Ausnahme nach Art. 66 Abs. 1 MwStSystRL, dh. die Steuerentstehung spätestens bei der Ausstellung der Rechnung usw., nicht gelte für Dienstleistungen, für die der Dienstleistungsempfänger nach Art. 196 MwStSystRL die Steuer schuldet. Wie mit dieser Steuerentstehungsregelung der Steuerbetrug bei innergemeinschaftlichen Umsätzen bekämpft<sup>4</sup> werden kann, erschließt sich nicht. Die Bundesregierung begründet die Notwendigkeit eines EU-einheitlichen Entstehungszeitpunkts mit dem Ziel einer effektiveren Kontrolle des Waren- und Dienstleistungsverkehrs, da der leistende Unternehmer diese Dienstleistungen in einer **Zusammenfassenden Meldung** nach § 18a Abs. 2 UStG zu erfassen habe.<sup>5</sup> Der „Zeitgewinn“ von einem Monat gegenüber der Entstehungsregelung des § 13b Abs. 2 (= Absatz 1 Satz 1 aF) UStG ist angesichts des von § 18a Abs. 2 UStG vorgesehenen Kalendervierteljahres als Meldezeitraum und der dort genannten Meldefrist schon nicht erheblich. Auch werden Betrügereien wohl im Regelfall nicht von Unternehmern, welche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (anderenfalls können sie die Steuer zeitgleich mit einem entsprechenden Vorsteuerbetrag gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG verrechnen; Anm. 20), oder von nichtunternehmerischen juristischen Personen versucht.

1 Ferner *Stadie*, UStG, 2009, § 13 UStG Rz. 13.

2 Begr. zum RegE v. 1.1.2010, BR-Drucks. 4/10 (= BT-Drucks. 17/506 v. 25.1.2010) – zu Artikel 5 Nummer 3 (§ 13b Abs. 1 UStG).

3 Begr. zum RegE v. 1.1.2010, BR-Drucks. 4/10 (= BT-Drucks. 17/506 v. 25.1.2010) – zu Artikel 5 Nummer 3 (§ 13b Abs. 1 UStG).

4 So die Änderungsrichtlinie v. 16.12.2008, Richtlinie 2008/117/EG, ABl. EU Nr. L 14/2009, 7 – mit der Art. 66 Satz („Unterabs.“) 2 in die MwStSystRL eingefügt worden war.

5 Begr. zum RegE v. 1.1.2010, BR-Drucks. 4/10 (= BT-Drucks. 17/506 v. 25.1.2010) – zu Artikel 5 Nummer 3 (§ 13b Abs. 1 UStG).

b) § 13b Abs. 1 UStG **verstößt**, wie auch Absatz 2 (Anm. 558 ff.) in erschreckender Weise **gegen** das elementare **Ziel** der **Mehrwertsteuer** (Umsatzsteuer), als Verbrauchsteuer den **Aufwand** des Leistungsempfängers zu **belasten** (dazu näher Einf. Anm. 141 ff.). Da die entstandene Steuer nach § 18 Abs. 1 Satz 3 und 4 iVm. § 16 Abs. 1 Satz 3 UStG am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums **fällig** sein soll (Anm. 544) – die MwStSystRL enthält mit Art. 206 MwStSystRL keine derartige zwingende Regelung, sondern erlaubt es, einen abweichenden Zahlungstermin vorzusehen –, würde bei Befolgung dieser Bestimmungen die Entrichtung des Steuerbetrages an das Finanzamt dazu führen, dass beim Leistungsempfänger nicht der *Aufwand* für die Leistung, sondern der *Empfang* der Leistung besteuert würde. Folglich darf die Steuer als integraler Bestandteil der Gegenleistung (des Aufwandes) erst und nur dann entstehen, wenn und soweit das Entgelt an den leistenden Unternehmer entrichtet wird. 549

Zudem würde die Regelung des § 13b Abs. 1 UStG, wenn sie auch die Fälligkeit auslöste, einen nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer, welcher als Gehilfe des Staates für dessen Rechnung tätig wird (Einf. Anm. 197 ff.), selbst wenn er später die Gegenleistung erbringt, zur **Vorfinanzierung** der Steuer zwingen, was gegen das Übermaßverbot verstieße (Einf. Anm. 413 f.). Für diese **Sollbesteuerung** fehlt verfassungsrechtlich die **Gesetzgebungskompetenz** (Einf. Anm. 358), so dass auch bei der Neufassung des § 13b UStG eine verfassungskonforme Reduktion der Rechtsfolge geboten ist (indem § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG sinngemäß anzuwenden ist; Anm. 552). Das bedeutet, dass § 13b Abs. 1 UStG leerläuft und **unbeachtlich** ist. Die Steuer als integraler Bestandteil der Gegenleistung entsteht folglich erst, wenn das Entgelt entrichtet wird. 550

Hinzu kommt, dass § 13b Abs. 1 UStG iVm. der og. Fälligkeit die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer **gegenüber** konkurrierenden **Unternehmern im Inland benachteiligt**, weil nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Leistungsempfänger sonstige Leistungen nur von im Inland ansässigen Unternehmern beziehen würden, da sie dann mit der Umsatzsteuer erst belastet wären, wenn sie die Gegenleistung entrichten (ausführlicher Anm. 561 f.). Art. 66 Unterabs. 2 MwStSystRL verstieße deshalb, soweit mit der Entstehung auch die Fälligkeit verbunden sein sollte, gegen primäres Unionsrecht (Gleichbehandlungsgebot, Diskriminierungsverbot<sup>1</sup>; vgl. Anm. 562 f.). 551

c) Allerdings wird der von § 13b Abs. 1 UStG angeordnete Grundsatz der sog. **Sollbesteuerung** ohnehin **durch** das dem **§ 17 UStG zugrunde liegende Prinzip** im Ergebnis wieder **beseitigt**. Diese Vorschrift ist bei der Steuerschuldnerschaft des § 13b UStG sinngemäß anzuwenden (§ 17 Abs. 1 Satz 5 UStG), so 552

1 Bemerkenswert ist, dass die EU-Kommission noch 2001 in dem bis dahin geltenden Abzugsverfahren nach § 18 Abs. 8 UStG aF iVm. §§ 51 ff. UStDV aF (Anm. 26) schon deshalb eine Diskriminierung der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmer gesehen hatte, weil inländische Unternehmer bei Leistungsbeziehungen mit diesen mit zusätzlichen (potenziellen) Verpflichtungen belastet würden; so die BReg. im Entwurf des StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01 – Begr. Zu Artikel 14 – Umsatzsteuergesetz, Allgemeines.

dass auch die Bestimmung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG gilt, wonach bei Uneinbringlichkeit die geschuldete Steuer zu berichtigen ist. Auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers übertragen bedeutet das, dass (vorläufige) „Uneinbringlichkeit“ von vornherein gegeben ist, solange (bzw. soweit) von der Nichtzahlung durch den Leistungsempfänger auszugehen ist. Da der Zweck des § 17 UStG darin liegt, die endgültige Umsatzsteuerbelastung verbrauchersteuerekonform nach dem **tatsächlichen Aufwand** des Leistungsempfängers (Verbrauchers) zu bestimmen (§ 17 Anm. 20), folgt aus dieser Bestimmung, dass die Steuer abweichend von § 13b Abs. 1 Satz 1 UStG gar **nicht erst entsteht** und damit nicht fällig wird (vgl. § 17 Anm. 208), wenn schon in dem für die Entstehung maßgeblichen Zeitpunkt feststeht, dass der Leistungsempfänger das „**Entgelt**“ (Gegenleistung) **nicht entrichtet** wird.

553 Die Ursache bzw. das Motiv der Nichtzahlung ist unerheblich, so dass nicht nur bei Zahlungsunfähigkeit, sondern auch bei bloßer **Zahlungsunwilligkeit** die Steuer (vorerst) nicht entsteht. Auf die Berechtigung zur Verweigerung der Zahlung kommt es dabei nicht an, sondern – dem Zweck des § 17 UStG entsprechend – allein auf die Tatsache der Zahlungsunwilligkeit, die sich in der Nichtzahlung zeigt. Die Steuer entsteht dann erst bei Entrichtung des Entgelts (§ 17 Abs. 1 Satz 5 iVm. Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG; § 17 Anm. 237 f.). Diese Auslegung gebietet sowohl der Zweck des § 17 UStG als auch das Gleichbehandlungsgebot (Anm. 562 f.). Von teilweiser „Uneinbringlichkeit“ iS des § 17 Abs. 1 Satz 5 iVm. Abs. 2 Nr. 1 UStG ist auszugehen, wenn im Zeitpunkt der Steuerentstehung der Leistungsempfänger das vereinbarte Entgelt (Gegenleistung) **nur teilweise entrichtet hat** und er weitere Zahlungen nicht oder vorerst nicht tätigen wird. Im Ergebnis führt mithin § 17 Abs. 1 Satz 5 UStG dazu, dass § 13b Abs. 1 (wie auch Abs. 2) UStG leerläuft und für die Steuerentstehung sachgerecht das **Ist-Prinzip** gilt.

554 Der Zahlung steht die wirksame **Aufrechnung** gleich.

555 frei

### 3. Übrige Leistungen (Absatz 2)

556 Bei den nicht unter Absatz 1 fallenden sonstigen Leistungen und bei Lieferungen soll die Steuer grundsätzlich – wie beim innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG) – **mit** Ausstellung der **Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats** (§ 13b Abs. 2 UStG) nach dem vereinbarten Entgelt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) entstehen (zur Kritik an dieser Entstehungsregelung Anm. 558 ff.; zum vereinbarten Entgelt Anm. 592 ff.; zur Modifizierung durch § 17 UStG im Sinne einer sog. Ist-Besteuerung Anm. 564). Diese Entstehungsregelung gilt unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger für seine eigenen Umsätze die Steuer nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen hat (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a oder b UStG). Soweit das Entgelt bereits vor dem Entstehungszeitpunkt nach § 13b Abs. 1 Satz 1 UStG entrichtet wird, kann die Steuer bereits vor-

her in analoger Anwendung des § 13b Abs. 1 Satz 3 UStG entstehen (Anm. 586). Für die Umrechnung fremder Währungen ist eine Anpassung des § 16 Abs. 6 UStG unterblieben.<sup>1</sup>

**Rechnung** iS des § 13b Abs. 2 UStG ist nur eine solche **iS des § 14a Abs. 5** 557 UStG, da von „der“ Rechnung die Rede ist, so dass nur eine Rechnung gemeint sein kann, die die speziell für § 13b UStG geforderten Angaben enthält. Es muss sich mithin um eine Rechnung handeln, in der der leistende Unternehmer keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen hat. Eine „**Ausstellung**“ der Rechnung liegt (wie im Falle des § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG) nicht bereits mit Erstellung<sup>2</sup> vor, sondern erst dann, wenn dem Leistungsempfänger die Rechnung zur Empfangnahme angeboten wird (§ 14 Anm. 73). Entspricht die Rechnung nicht den Anforderungen des § 14a Abs. 5 UStG, dh. ist in ihr Umsatzsteuer ausgewiesen oder fehlt der Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, so entsteht die Steuer erst mit Ablauf des der Leistung folgenden Kalendermonats.

Der **Sinn** dieses vom Gesetzgeber – zuvor auch schon für den innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG; dazu § 1a Anm. 248 ff.) und im Rahmen des § 13b Abs. 1 UStG aF – gewählten Entstehungszeitpunktes ist **nicht zu erkennen**. Da die Steuer danach unabhängig davon entsteht, ob die Gegenleistung bereits entrichtet ist, ist unhaltbar, dass sie eine **Sollbesteuerung** beim Leistungsempfänger bewirken würde. Eine solche Regelung **widerspricht** – wie die des Absatzes 1 (Anm. 549 ff.) – dem **Wesen der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer**, die den Aufwand des Leistungsempfängers belasten will (Einf. Anm. 141 ff.), so dass folglich die Steuer als integraler Bestandteil der Gegenleistung erst entstehen und fällig werden darf, wenn das Entgelt (zivilrechtliche Gegenleistung, Anm. 590) entrichtet wird (Anm. 549 f.). Es ist deshalb unverständlich, weshalb das Gesetz weiterhin an dieser verfehlten Regelung festhält und nicht – wie bis 2001 beim Abzugsverfahren (§ 51 Abs. 1 iVm. § 54 Abs. 1 UStDV aF) – auf die Entrichtung der Gegenleistung abstellt. 558

Insbesondere ist die als **Grundregel** gemeinte Bestimmung, dass die Steuer **mit Ausstellung der Rechnung** entstehe, schlicht **absurd**, weil danach der leistende Unternehmer mit Erteilung der Rechnung vor Ausführung der Leistung willkürlich die Entstehung der Steuer bei seinem Auftraggeber beeinflussen könnte. Die Bestimmung verstößt zudem – soweit nicht für die unter § 3a Abs. 2 UStG, Art. 44 MwStSystRL fallenden sonstigen Leistungen (Anm. 548) Art. 66 Unterabs. 2 MwStSystRL einschlägig ist – gegen Art. 66 Unterabs. 1 Buchst. a MwStSystRL, wonach die Steuerentstehung nicht gem. Art. 63 MwStSystRL mit Erbringung der Leistung, sondern abweichend davon „spätestens“ mit Ausstellung 559

1 Dazu *Tehler*, UR 2002, 412 (414).

2 So aber *Möglang* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13b UStG Rz. 39 – Lfg. 58, September 2007. Danach soll bei „Ausstellung“ der Rechnung im April und „Empfang“ der Rechnung im Mai die Steuer im April entstanden sein; unklar Abschn. 182a Abs. 32 (Beispiel) UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

der Rechnung eintreten darf. Schon bei **richtlinienkonformer Auslegung** kann die Steuer folglich frühestens dann entstehen, wenn die Rechnung ausgestellt und die Leistung ausgeführt worden ist.

- 560 Der Gesetzgeber scheint hingegen eine **Angleichung an die Besteuerung der leistenden Unternehmer** im Auge zu haben, bei der im Regelfall das – ebenfalls verfehlte, dem Zweck der Verbrauchsteuer widersprechende (Einf. Anm. 201 ff.) – sog. Soll-Prinzip gilt und an die Ausführung der Leistung angeknüpft wird (§ 16 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG), denn anders lassen sich die gewählten Entstehungszeitpunkte nicht erklären. Der Zugang der Rechnung erfolgt zumeist zeitgleich mit der Ausführung der Leistung. Dass nicht an diesen Zeitpunkt angeknüpft wird, dürfte wohl zum – vermeintlichen – Schutz des Leistungsempfängers erfolgt sein, der durch eine Rechnung iS des § 14a Abs. 5 UStG auf seine Steuerschuldnerschaft hingewiesen werden soll (was allerdings wenig einleuchtend ist, denn beim leistenden Unternehmer entsteht die Steuerschuld auch nicht erst nach einem Hinweis eines anderen). Die „spätestens“-Regelung ist dann andererseits erforderlich, um zu verhindern, dass durch Nichterteilung einer Rechnung die Steuer nie entsteht.
- 561 Abgesehen davon, dass diese Entstehungsregelung nicht mit dem Wesen einer Verbrauchsteuer zu vereinbaren ist (Anm. 558) und gegen die EU-Richtlinie verstößt (Anm. 559), führt sie zu einer **Ungleichbehandlung** des unter die Vorschrift fallenden nicht (als nichtunternehmerisch tätige juristische Person), oder nur beschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfängers **gegenüber** einem „normalen“ **Leistungsempfänger**, der die gleiche Leistung nicht von einem in § 13b Abs. 2 Nr. 1 oder 5 UStG genannten, nicht im Inland ansässigen Unternehmer bezieht und folglich **mit der Umsatzsteuer erst belastet** wird, **wenn** er die **Gegenleistung entrichtet**. Für die Ungleichbehandlung ist kein sachlicher Grund erkennbar. Er liegt nicht etwa in der weitgehenden Gleichstellung mit Unternehmern, die als Leistende die Steuer (im Regelfall) nach dem Soll schulden<sup>1</sup>, denn diese bilden nicht die Vergleichsgruppe. Zu vergleichen sind vielmehr die beiden Gruppen von Leistungsempfängern, die mit der Steuer belastet werden sollen.
- 562 Insbesondere bei Werklieferungen und sonstigen Leistungen besteht aus den zuvor genannten Gründen **zudem** die **Gefahr**, dass Nichtunternehmer (juristische Personen) oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechnigte Leistungsempfänger (die nicht unter § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG fallen) zur Vermeidung einer eigenen Steuerschuldnerschaft den **Auftrag an im Inland ansässige Unternehmer** erteilen, was zu einer **Diskriminierung im Ausland ansässiger**, mit inländischen konkurrierender **Unternehmer** führen kann.<sup>2</sup> Art. 66 Unterabs. 1 MwSt-SystRL erlaubt zwar den Mitgliedstaaten, derartige Entstehungsregeln für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen vorzusehen, nicht jedoch

1 So aber *Nieskens*, UR 2002, 53 (60); vgl. auch *Hidien*, RIW 2002, 208 (213) – „Sollprinzip folgerichtig“.

2 Ebenso *Nieskens*, UR 2002, 53 (60).

unter Verstoß gegen primäres Gemeinschaftsrecht (Gleichbehandlungsgebot, Diskriminierungsverbot).

Die Entstehungsregel des § 13b Abs. 2 UStG müsste deshalb die EU-Kommission zur Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens veranlassen, denn diese hatte in dem bis 2001 geltenden Abzugsverfahren (Anm. 26) schon deshalb eine Diskriminierung der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmer gesehen, weil inländische Unternehmer bei Leistungsbeziehungen mit diesen mit zusätzlichen (potentiellen) Verpflichtungen belastet wurden.<sup>1</sup> 563

Die verfehlte Entstehungsregel des § 13b Abs. 2 UStG **läuft** indes – wie die des Absatzes 1 – **leer**, da bei **Nichtentrichtung** der **Gegenleistung** im Zeitpunkt der vorgesehenen Steuerentstehung durch **§ 17 Abs. 1 Satz 5 iVm. Abs. 2 Nr. 1 UStG** der Eintritt der **Fälligkeit der Steuer verhindert** wird (Anm. 552f.). 564

Die Entstehungsregel des § 13b Abs. 2 UStG, wonach die Steuer bereits mit Zugang der Rechnung entsteht, auch wenn die Leistung noch nicht ausgeführt ist, ist zudem weiterhin **nicht mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG abgestimmt**, weil danach der Vorsteuerabzug erst in Betracht kommt, wenn die Leistungen „ausgeführt worden sind“. Das entspricht nicht dem gesetzgeberischen Ziel, denn danach soll die Entlastung von der Steuer für denselben Voranmeldungszeitraum in Betracht kommen, in dem die geschuldete Steuer angemeldet wird.<sup>2</sup> Die Finanzverwaltung lässt deshalb den Vorsteuerabzug schon für diesen Zeitraum zu<sup>3</sup> (s. auch § 15 Anm. 553). Es ist unverständlich, dass (auch) dieser Fehler nicht im Zusammenhang mit der Neufassung des § 13b UStG beseitigt wurde. 565

frei 566

#### 4. Dauerleistungen (Absatz 3)

Abweichend von Absatz 1 und 2 Nummer 1 soll die Steuer für sonstige Leistungen, die **dauerhaft über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr** erbracht werden, **spätestens mit Ablauf eines jeden Kalenderjahrs**, in dem sie tatsächlich erbracht werden, entstehen (§ 13b Abs. 3 UStG). Diese Regelung soll Art. 64 Abs. 2 MwStSystRL umsetzen und bewirken, dass bei Dauerleistungen zumindest eine jährliche Besteuerung erfolgt, wenn der Leistungsempfänger für diesen Umsatz Steuerschuldner ist.<sup>4</sup> 567

1 Mitgeteilt von der BReg. im Entwurf des StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01 – Begr. Zu Artikel 14 – Umsatzsteuergesetz, Allgemeines; vgl. auch *Huschens*, UVR 2001, 41 (43 f.).

2 Reg-Begr. StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01 – Zu Artikel 14 Nummer 7 Buchst. a – § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG.

3 Abschn. 182a Abs. 44 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

4 Begr. zum RegE v. 1.1.2010, BR-Drucks. 4/10 (= BT-Drucks. 17/506 v. 25.1.2010) – Zu Artikel 5 Nummer 3 (§ 13b Abs. 3 UStG).

- 568 Die Vorschrift will mithin solche Dauerleistungen erfassen, bei denen **nicht** schon eine entsprechende zeitabschnittsweise Besteuerung nach den Regeln über **Teilleistungen** (§ 13b Abs. 4 Satz 1 iVm. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG; Anm. 575 ff.) erfolgt. Aus der Formulierung „spätestens“ mit Ablauf eines jeden Kalenderjahres folgt, dass die Entstehungsregel nach Absatz 3 nur dann eingreifen soll, wenn die Entstehung nicht nach Absatz 1 oder 2 schon zu einem früheren Zeitpunkt eintritt (*Beispiel*: Die Dauerleistung endet im Lauf eines Kalenderjahres vor dem 1.12. bzw. 1.11.).
- 569 Der **Sinn** dieser Regelung **erschließt sich nicht**, da sie nicht der Betrugsbekämpfung dienen<sup>1</sup> kann.
- 570 Die Bestimmung führt wie die des § 13b Abs. 1 und 2 UStG dazu, dass entgegen dem Grundgedanken der Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer nicht der Aufwand des Leistungsempfängers besteuert, dieser vielmehr, soweit er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, zur Vorfinanzierung der Steuer gezwungen wird. Dafür **fehlt** die **Gesetzgebungskompetenz** (Anm. 550). Zudem bewirkt die Vorschrift eine **Ausländerdiskriminierung** und verstößt deshalb gegen primäres Gemeinschaftsrecht (Anm. 551, 562).
- 571 Ferner wurde (auch hier) **vergessen, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG anzupassen**, da die Steuer nach § 13b Abs. 3 UStG vor Ausführung der Leistung entstehen soll (vgl. Anm. 565).
- 572 Allerdings kommt es auf alles das nicht an, weil nach § 17 Abs. 1 Satz 5 iVm. Abs. 2 Nr. 1 UStG die Steuer **richtigerweise erst mit Zahlung der Gegenleistung** entsteht und fällig wird (Anm. 552 f.).

573–574 frei

### 5. Teilleistungen (Absatz 4 Satz 1)

- 575 § 13b Abs. 4 Satz 1 UStG bestimmt, dass „bei Anwendung der Absätze 1 bis 3“ die Regelungen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG über die Besteuerung von Teilleistungen entsprechend gelten sollen. Diese Aussage ergibt schon keinen Sinn, denn „bei Anwendung“ der Absätze 1 bis 3 treten die dort genannten Rechtsfolgen ein. Gemeint kann nur sein, dass für Teilleistungen die Rechtsfolgen der Absätze 1 bis 3 entsprechend gelten sollen. Die entsprechende Anwendung des Absatzes 3 soll wohl den seltenen Fall erfassen, in dem eine Dauerleistung aus Teilleistungen besteht, die sich jeweils über mehr als ein Jahr erstrecken.

---

1 So Richtlinie 2008/117/EG vom 16.12.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen, ABl. EU Nr. L 14/2009, 7, mit der Art. 64 Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL eingefügt worden ist.

Teilleistungen liegen vor, wenn für bestimmte **Teile** einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG; dazu § 13 Anm. 110 ff.<sup>1</sup>). 576

Folglich würde in den Fällen des § 13b Abs. 1 UStG die Steuer mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums entstehen, in dem die jeweilige Teilleistung ausgeführt worden ist bzw. in den Fällen des Absatzes 2 mit Erteilung einer entsprechenden Teilrechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Teilleistung folgenden Kalendermonats. 577

Die Regelung des § 13b Abs. 4 Satz 1 UStG ist aus denselben Gründen wie die Regelungen der Absätze 1 bis 3 **unbeachtlich**. Auch hier gilt gem. § 17 Abs. 1 Satz 5 iVm. Abs. 2 Nr. 1 UStG das Ist-Prinzip (Anm. 552 f.). 578

frei 579

#### 6. An- und Vorauszahlungen (Absatz 4 Satz 2)

Wird vor Ausführung der Leistung oder Teilleistung (Absatz 4 Satz 1) eine **Vorauszahlung** oder **Anzahlung** geleistet, so entsteht – anders als beim innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG) – insoweit die Steuer bereits (Anm. 586) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der leistende Unternehmer die Zahlung vereinnahmt hat (§ 13b Abs. 4 Satz 2 UStG). Die Steuer entsteht „insoweit“, dh. in dem Umfang, wie sie auf den Zahlungsbetrag entfällt. Die Regelung ist die einzige aus dem Kanon der Entstehungsregelungen des § 13b Abs. 1 bis 4 UStG, welche sowohl verfassungsrechtlich als auch gemeinschaftsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Allerdings enthält auch sie **handwerkliche Fehler**. 580

Unverständlich ist, weshalb das Gesetz weiterhin **nicht** auf den **Zahlungsausgang** beim Leistungsempfänger, **sondern** auf den **Zahlungseingang** beim leistenden Unternehmer abstellt. Sollte eine Gleichbehandlung mit den von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 und Buchst. b Satz 1 UStG erfassten Fällen beabsichtigt sein, so wäre diese nicht angebracht, da der Leistungsempfänger auch in jenen Fällen bereits im Zeitpunkt des Zahlungsausganges mit dem Umsatzsteuerbetrag belastet ist.<sup>2</sup> Maßgebend ist der für den Leistungsempfänger geltende Voranmeldungszeitraum. 581

Wird der **Umsatz** später **nicht ausgeführt**, so sind die Steuerschuld und der Vorsteuerabzug zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 1 Satz 5 UStG). 582

1 Ferner *Stadie*, UStG, 2009, § 13 UStG Rz. 19 ff.

2 Die Finanzverwaltung lässt es aus „Vereinfachungsgründungen“ zu, dass die Steuer bereits für den Voranmeldungszeitraum der Zahlung angemeldet wird, Abschn. 182a Abs. 33 Satz 2 UStR 2008 zu § 13b UStG aF. Der Sinn ist nicht erkennbar, da der Vorsteuerabzug ohnehin nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 UStG im Voranmeldungszeitraum der Zahlung gegeben ist.

§ 13b nF Anm. 583–589 Leistungsempfänger als Steuerschuldner  
(Stadie)

- 583 § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG ist **nicht anwendbar**, wenn im Zeitpunkt der Zahlung der leistende Unternehmer **noch im Inland ansässig** war und es für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (in den Fällen des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 oder 5 UStG) auf die Nichtansässigkeit im Zeitpunkt der Ausführung der Leistung ankommt (Absatz 7 Satz 3; Anm. 230).
- 584 Eine **Rückwirkung** für den Fall, dass der leistende Unternehmer im Zeitpunkt der Leistung bzw. Teilleistung (Anm. 230) **nicht** mehr im Inland ansässig ist, kommt nicht in Betracht. Allerdings entsteht, wenn der Leistungsempfänger noch nicht die gesamte Gegenleistung vorausgezahlt hat, die **Steuer noch insoweit**, als sie **durch die verbleibende Restgegenleistung abgedeckt** ist.
- 585 War umgekehrt der leistende Unternehmer zwar bei Zahlung noch nicht, aber **bei Ausführung der Leistung im Inland ansässig**, so entfällt die nach § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG entstandene Steuer nicht.
- 586 Die **Steuerentstehungsregelungen** des § 13b Abs. 2 (iVm. Abs. 4 Satz 1) UStG sind **nicht** mit der Anordnung des Absatzes 4 Satz 2 **abgestimmt**, da die aus § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG übernommene sog. Ist-Besteuerung nur Sinn im Zusammenspiel mit dem Grundsatz (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG) ergibt, dass die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Leistungsausführung entsteht. Dieser Grundsatz gilt jedoch nach § 13b Abs. 2 UStG nicht, so dass **je nach Zahlungszeitpunkt** bei wortlautgetreuer Anwendung beider Regelungen **ungereimte Ergebnisse** eintreten können.

*Beispiele*

Die steuerpflichtige Leistung wurde am 2. Mai ausgeführt. Der Leistungsempfänger hatte das Entgelt

- a) am 30. April vorausgezahlt,
- b) am 2. Mai entrichtet.

Die Rechnung ging erst im Juni ein. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat. Im Falle a entsteht die Steuer nach Absatz 4 Satz 2 mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums April.

Im Falle b entstünde die Steuer nach Absatz 2 erst mit Ablauf des Juni.

Diese Rechtsfolge kann nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, so dass im Wege eines Erst-recht-Schlusses **Absatz 4 Satz 2 analog** auch dann anzuwenden ist, **wenn** das **Entgelt** erst bei oder **nach Ausführung der Leistung** entrichtet wird, sofern Absatz 2 zu einem späteren Entstehungszeitpunkt führen würde.

Im og. *Beispielsfall* b entsteht die Steuer folglich in analoger Anwendung des Absatzes 4 Satz 2 bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Mai.

587–589 frei

## V. Bemessungsgrundlage

## 1. Allgemeines

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach dem Entgelt (§ 10 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 und 6 UStG) und nicht etwa nach dem in der Rechnung ausgewiesenen Betrag.<sup>1</sup> Das **Entgelt** ist definiert als alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten (Gesamtaufwand), jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Das Entgelt iS des § 10 Abs. 1 UStG ist (anders als das iS des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG<sup>2</sup>) eine reine umsatzsteuerrechtliche Rechengröße. Im Falle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (wie auch des innergemeinschaftlichen Erwerbs) wendet der Leistungsempfänger für die Leistung die an den Leistenden zu entrichtende Gegenleistung und die Zahlung der von ihm geschuldeten Umsatzsteuer an das Finanzamt auf. Folglich ist Entgelt iS des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG in diesem Fall die **zivilrechtlich geschuldete Gegenleistung**. Die EG-Richtlinie spricht bei der Bemessungsgrundlage zutreffend vom „**Wert der Gegenleistung**“ bzw. „Preis“ abzüglich Steuer (Art. 73 iVm. Art. 78 Buchst. a MwStSystRL).

MaW: Der **Gesamtaufwand** des Leistungsempfängers („alles, was der Leistungsempfänger aufwendet“) besteht aus der zur Abgeltung der Leistung erbrachten bzw. zu erbringenden Zahlung an den leistenden Unternehmer (oder für diesen an einen Dritten) und der vom Leistungsempfänger geschuldeten und an das Finanzamt abzuführenden Steuer, da auch diese vom Leistungsempfänger für die Leistung aufgewendet werden muss. Das Entgelt ergibt sich mithin, wenn aus dem Gesamtaufwand die Umsatzsteuer in zutreffender Höhe herausgerechnet wird, so dass die erbrachte oder zu erbringende **Zahlung an den leistenden Unternehmer** (Gegenleistung) das Entgelt darstellt (zum Tausch und zum tauschähnlichen Umsatz s. Anm. 618 f.).

Die Formulierung des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG „**aufwendet**“ erklärt sich aus dem Umstand, dass das Gesetz die Steuerberechnung nach „vereinbarten Entgelten“ (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG, sog. Soll-Versteuerung) und nach „vereinbarten Entgelten“ (§ 20 Abs. 1 Satz 1 UStG, sog. Ist-Versteuerung) kennt, so dass die Formulierung sowohl die Vergangenheitsform „aufgewendet hat“ als auch die Zukunftsform „aufwenden wird (soll)“ umfasst.<sup>3</sup> § 20 UStG gilt zwar nicht im Rahmen des § 13b UStG, da dessen Entstehungsregeln keine dem § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG entsprechende Ausnahme enthalten, so dass stets das vereinbarte „Entgelt“ maßgebend wäre (§ 16 Abs. 1 Sätze 1 und 3 iVm. § 13b Abs. 1 bis 3 und Abs. 4 Satz 1 UStG; s. Anm. 535 ff.), gleichwohl greift die **Ist-Versteuerung**. Da zur Korrektur des Soll-Prinzips § 17 Abs. 1 Satz 5 UStG bestimmt, dass nicht nur bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage, sondern

1 So aber Abschn. 182a Abs. 34 Satz 1 und Abs. 42 UStR 2008 zu § 13b UStG aF; *K. Korn*, KÖSDI 2002, 13183 – Tz. 27; *Nieskens*, UR 2002, 53 (58); *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 156 Rz. 491, Lfg. 51, Oktober 2009.

2 Vgl. *Stadie*, UStG, 2009, § 1 UStG Rz. 74.

3 Vgl. auch Art. 73 MwStSystRL: Gegenleistung, die der Leistende „erhält oder erhalten soll“.

§ 13b nF Anm. 592–595 Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Stadie)

auch bei der „Uneinbringlichkeit“ die Steuerberechnung an die tatsächlich getätigte Gegenleistung anzupassen ist, wird generell die Steuer erst bei Entrichtung der Gegenleistung geschuldet (Anm. 552 f., 564 und Anm. 573).

- 593 Wird hingegen fehlerhaft auf das **vereinbarte** Entgelt abgestellt, so ist dieses die vereinbarte (und nicht etwa die vom leistenden Unternehmer mit der Rechnung geforderte<sup>1</sup>) Gegenleistung, wenn Einigkeit zwischen den Beteiligten darüber besteht, dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer zu tragen hat (zur Zwangsversteigerung s. Anm. 339 ff.).
- 594 Haben die Beteiligten hingegen lediglich einen **(„Brutto“-)Betrag vereinbart und keine Abrede über die zusätzliche Tragung der Umsatzsteuer** durch den Leistungsempfänger getroffen, so stellt dieser Betrag – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung<sup>2</sup> – grundsätzlich die vereinbarte Gegenleistung dar, in der die Umsatzsteuer als integraler Bestandteil enthalten ist (Anm. 672). Das vereinbarte Entgelt beträgt dann gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG (zzt.) 100/119 bzw. 100/107 dieses Betrages. Zivilrechtlich berechtigt und verpflichtet § 13b UStG den Leistungsempfänger, in diesem Fall die Gegenleistung um den geschuldeten Steuerbetrag zu kürzen (Anm. 670 ff.). Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn auch ohne Vereinbarung der Leistungsempfänger zivilrechtlich ganz oder teilweise zur zusätzlichen Tragung der Umsatzsteuer verpflichtet wäre (dazu Anm. 678 ff.). Diese Frage kann jedoch für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage dahinstehen, da es nicht auf die zivilrechtliche Verpflichtung, sondern auf den tatsächlichen Aufwand des Leistungsempfängers ankommt (Anm. 552 f., Anm. 638). Zur Bemessungsgrundlage nach Entrichtung der gesamten Gegenleistung s. Anm. 641 ff.
- 595 In der Definition des Entgelts durch § 10 Abs. 1 Satz 2 (und Satz 3) UStG kommt iVm. § 17 UStG der **Verbrauchssteuercharakter der Umsatzsteuer** (Einf. Anm. 141 ff.) zum Ausdruck. Indem für die Steuerberechnung darauf abgestellt wird, was der Leistungsempfänger und/oder ein Dritter für die Leistung (hier: Lieferung) letztendlich aufwenden (Wert der Gegenleistung) abzüglich der Umsatzsteuer, wird der **tatsächliche Aufwand** für die erbrachte Leistung (Lieferung) besteuert, indem aus diesem Wert die Umsatzsteuer herausgerechnet wird. Folglich kommt es grundsätzlich nicht auf den objektiven Wert (gemeinen Wert, Verkehrswert, üblichen Marktpreis) der erbrachten Leistung an.<sup>3</sup> Unterschreitet das Entgelt diejenige Bemessungsgrundlage, welche bei einer unentgeltlichen Leistung iS des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nach § 10 Abs. 4 UStG anzuwenden wäre, so ist **nicht** die sog. **Mindest-Bemessungsgrundlage** iS des § 10 Abs. 5 UStG anzusetzen (Anm. 624 f.).

1 So aber Abschn. 182a Abs. 34 Satz 1 UStR 2008 zu § 13b UStG aF; *Mößlang* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13b UStG Rz. 41 – Lfg. 58, September 2007.

2 Abschn. 182a Abs. 34 Satz 1 UStR 2008 zu § 13b UStG aF; ebenso *Nieskens*, UR 2002, 53 (58); *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 156 Rz. 491, Lfg. 51, Oktober 2009; *Mößlang* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13b UStG Rz. 41 – Lfg. 58, September 2007.

3 Vgl. auch EuGH v. 16.10.1997 – Rs. C-258/95, EuGHE 1997, I-5577 = UR 1998, 61 – Rz. 13 mwN.; EuGH v. 3.7.2001 – Rs. C-380/99, EuGHE 2001, I-5163 = UR 2001, 346 – Rz. 22.

Überschreitet die vereinbarte Gegenleistung den objektiven Wert der Leistung, so ist das für die Umsatzbesteuerung im Allgemeinen unbeachtlich.<sup>1</sup> Auf die Motive oder Ursachen für die Höherbewertung bzw. Fehlbewertung der Leistung kommt es grundsätzlich nicht an. Anders liegt es indes, wenn zwischen nahestehenden Personen eine **überhöhte Gegenleistung** vereinbart wird und die Erhöhung eine unentgeltliche Zuwendung oder verdeckte Gewinnausschüttung darstellt und mithin der den Marktpreis übersteigende Betrag insoweit nicht „für die Leistung“, sondern aus anderen Gründen gezahlt wird.<sup>2</sup> 596

frei

597

## 2. Aufwendungen des Leistungsempfängers (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG)

### a) Allgemeines

Entgelt ist nach dem Gesetzeswortlaut alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, „um die Leistung zu erhalten“, abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Diese Formulierung ist jedoch **zu eng**, denn danach wäre nur zu erfassen, was der Leistungsempfänger nach dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis als Gegenleistung aufwenden muss. Das entspräche nicht dem Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer, die den Aufwand des Empfängers für die Leistung erfassen will. Dass die mit dem Gesetzesziel nicht kongruente Gesetzesformulierung nicht so gemeint ist, zeigt § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG, denn danach sind auch Zahlungen Dritter „für die Leistung“ zu berücksichtigen. Auch § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG ist folglich so zu lesen: „Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger **für die Leistung aufwendet** (...)“ (s. auch § 17 Anm. 20). Das entspricht Art. 73 MwStSystRL: „Wert der Gegenleistung ... für die(se) Umsätze ...“. 598

Folglich kommt es nur darauf an, dass die Aufwendungen *für* die (wegen der) Leistung getätigt werden, unabhängig davon, ob eine rechtliche (vertragliche oder gesetzliche) Verpflichtung bestand oder ob sie freiwillig geschahen. Maßgebend ist allein, ob die Aufwendungen erfolgen, weil die Leistung erbracht wurde oder erbracht werden wird. Die Leistung muss die Aufwendungen ausgelöst haben, dh. die Aufwendungen müssen ihren Grund in der empfangenen Leistung finden. Damit werden dann gesetzestzielkonform auch **freiwillige Aufwendungen** sowie **Mehraufwendungen** neben der vertraglich geschuldeten Gegenleistung (§ 17 Anm. 174f.; dort auch zu *Doppelzahlungen*) erfasst. 599

Auf die **Bezeichnung** der Aufwendungen kommt es nicht an<sup>3</sup>, so dass auch **Entschädigungen** uä. Zahlungen<sup>4</sup> zur Gegenleistung gehören können. Allein maßgebend ist, ob sie für die Leistung gezahlt werden. Zu den Aufwendungen 600

1 BFH v. 3.3.1988 – V R 183/83, BStBl. II 1989, 205.

2 *Bunjes*, UR 1991, 39; **aA** BFH v. 25.11.1987 – X R 12/81, BStBl. II 1988, 210; BFH v. 10.5.1990 – V R 47/86, BStBl. II 1990, 757 – zur (verdeckten) Gewinnausschüttung.

3 Vgl. BFH v. 9.8.2007 – V R 27/04, BFH/NV 2007, 2213 = UR 2007, 811; BFH v. 11.10.2007 – V R 69/06, BFH/NV 2008, 322 = UR 2008, 153 – c aa.

4 Vgl. *Stadie*, UStG, 2009, § 1 UStG Rz. 77.

des Leistungsempfängers für die Leistung gehören auch **Zahlungen** (u.Ä.) **Dritter**, die diese für den Erwerber auf Grund eines Zahlungsverprechens o.Ä. tätigen (Anm. 614). Gleiches gilt für Zahlungen des Schuldners einer vom Leistungsempfänger an den Leistenden abgetretenen Forderung (Anm. 615).

- 601 Auch die **Befreiung von** einer (Geld-) **Verbindlichkeit** kommt als (Teil der) Gegenleistung in Betracht, da sie im Ergebnis der Zahlung des entsprechenden Betrages an den leistenden Unternehmer gleichsteht.<sup>1</sup> Dabei handelt es sich entgegen der Rechtsprechung<sup>2</sup> nicht etwa um einen tauschähnlichen Vorgang, denn die Befreiung von einer Geldschuld ist keine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn.<sup>3</sup>
- 602 Nicht als Teil der Gegenleistung sind solche Zahlungen zu erfassen, die zwar im ursächlichen Zusammenhang mit dem Umsatz stehen, dh. ohne diesen nicht angefallen wären, aber auf einem **daneben** oder zeitlich **danach verwirklichten Sachverhalt** beruhen und deshalb diesem **zuzuordnen** sind. Hierunter fallen vor allem solche Zahlungen des Leistungsempfängers (Erwerbers), die wegen der **verspäteten Entrichtung der Gegenleistung** (Verzugszinsen u.Ä.) oder der **Verletzung** anderer **vertraglicher Pflichten** (Schadensersatz wegen der Verletzung von Mitwirkungspflichten, zB wegen verspäteter Annahme/Abnahme) erfolgten. Sie werden nicht „für die Leistung“ aufgewendet und führen folglich nicht zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage (§ 17 Anm. 177 f.; dort auch zu der Frage, ob sie Gegenleistungen für eigenständige weitere Leistungen sind).
- 603 Zahlungen des Leistungsempfängers an den leistenden Unternehmer, die dieser im Namen und für Rechnung jenes verausgabt (**durchlaufende Posten**), gehören nicht zum Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 6 UStG).
- 604 Bei einer **Mehrheit von Leistungsempfängern** (Anm. 467 f.) bestimmt sich die Bemessungsgrundlage für den einzelnen Leistungsempfänger nach dem von ihm getragenen Teil des Entgelts.

#### b) Zahlungen an Dritte

- 605 Aus der Formulierung „alles, was der **Leistungsempfänger aufwendet**“ scheint im Umkehrschluss zu folgen, dass es nicht darauf ankommt, was der leistende Unternehmer erhält. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG scheint deshalb im Widerspruch zu Art. 73 MwStSystRL zu stehen, wonach die „Gegenleistung ... , die der Lieferer oder Dienstleistende ... erhält“, maßgebend ist. Eine Diskrepanz hinsichtlich der Rechtsfolgen zwischen den beiden Formulierungen besteht jedoch nicht, wenn der Begriff „erhält“ nicht eng im Sinne eines unmittelbaren Geldzuflusses, sondern richtigerweise **wirtschaftlich** im Sinne von „**zugute kommt**“ verstanden wird.

1 Vgl. BFH v. 2.10.1986 – V R 91/78, BStBl. II 1987, 44 (46); BFH v. 29.2.1996 – V R 28/91, BFH/NV 1996, 857; BFH v. 15.9.1997 – V R 67/94, BStBl. II 1997, 705 (707).

2 BFH v. 29.2.1996 – V R 28/91, BFH/NV 1996, 857; BFH v. 15.9.1997 – V R 67/94, BStBl. II 1997, 705 (707).

3 *Stadie*, UStG, 2009, § 1 UStG Rz. 30.

Zahlungen, die der Leistungsempfänger auf Grund einer **Abtretung** oder Pfändung der Forderung auf die Gegenleistung oder in anderen Fällen **kraft Gesetzes** an Dritte tätigt, erfolgen mithin **für Rechnung des leistenden Unternehmers**, so dass dieser auch derartige Zahlungen „erhält“.

Auch im Falle der **Abtretung** der auf die Gegenleistung gerichteten Forderung **unter Nennwert**, bei der der Forderungskäufer das Ausfallrisiko trägt (auch *echtes Factoring* genannt), gilt der zuvor genannte Grundsatz. Gegenleistung ist nicht, was der Forderungskäufer an den leistenden Unternehmer (beim sog. Factoring auch *Anschlusskunde* genannt) für die Forderung zahlt, sondern auch insoweit bleibt gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG maßgebend, was der Leistungsempfänger (Erwerber) für die Leistung aufwendet. Auch wenn dieser auf Grund der Abtretung an den Zessionar (Forderungskäufer) zahlt, „erhält“ der leistende Unternehmer diesen Betrag für die von ihm erbrachte, der Forderung zugrunde liegende Leistung. Das ist unabhängig davon, was er vom Forderungskäufer für die Forderung erhalten hat (§ 17 Anm. 113 iVm. § 17 Anm. 144 ff.).

Die Gegenleistung umfasst ferner die vom Leistungsempfänger einbehaltenen und abgeführten **Abzugssteuern** nach § 50a EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen und nach § 48 EStG bei Bauleistungen<sup>1</sup>, denn die **Einkommensteuer** wird für Rechnung des Gläubigers (Schuldner der Einkommensteuer/Leistender Unternehmer) entrichtet (§ 50a Abs. 5 Satz 2, § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG).<sup>2</sup>

frei

### c) Zahlungskürzungen

#### aa) Aufrechnung

Bei einer wirksamen Aufrechnung (*Verrechnung*) mit einer Gegenforderung tritt Tilgungswirkung ein, so dass in Höhe der Aufrechnung Aufwendungen des Leistungsempfängers vorliegen. Das gilt auch, wenn die Gegenforderung darauf beruht, dass der Leistungsempfänger **Schadensersatz** wegen Verzuges, Verletzung

1 § 48 Abs. 3 EStG bestimmt, dass die „Gegenleistung“ iS des § 48 Abs. 1 EStG das Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer sei. Diese vermutlich von § 51 Abs. 4 UStDV aF abgeschriebene Regelung ist unsinnig. Da mit „Entgelt“ nur das umsatzsteuerrechtliche Entgelt gemeint sein kann, wird von den Gehilfen des Gesetzgebers überssehen, dass sich das Entgelt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG durch Herausrechnen der USt. aus der Gegenleistung ergibt. Die Aussage des **§ 48 Abs. 3 EStG** ist mithin nicht nur überflüssig, sondern auch schlichtweg **unsinnig**, da sich das Entgelt erst nach Kenntnis der Gegenleistung bestimmen lässt! Ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b UStG, so zählt die USt. eigentlich nicht zur Gegenleistung, da der Leistungsempfänger eine eigene Schuld erfüllt und nicht eine solche der Leistenden. Andererseits würde dann die Höhe der Abzugssteuer davon abhängen, ob der Leistungsempfänger unter § 13b UStG fällt; das wäre nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG zu vereinbaren. Folglich muss die nach § 13b UStG geschuldete USt. als Teil der Gegenleistung iS des § 48 EStG angesehen werden (Einf. Anm. 815).

2 Vgl. auch OFD Cottbus, Vfg. v. 12.12.2001 – S 7200 - 0041 - St 244, UR 2002, 187 – Tz. 2.4.

von Nebenpflichten (sog. positive Vertragsverletzung, Begleit- und Mangelfolgeschaden) oÄ. verlangen kann; die Aufrechnung führt **nicht** zu einer **Minderung** der Gegenleistung und damit der Bemessungsgrundlage. Gleiches gilt, wenn aus den zuvor genannten Gründen eine Verrechnung mit einer **Vertragsstrafe** stattfindet, da sie ebenfalls einen gesonderten Schaden abgelten soll, der nichts mit der Leistung als solcher zu tun hat (§ 17 Anm. 114 ff.).

- 611 **Anders** ist es bei Aufrechnung mit einem **Schadensersatzanspruch wegen Mangelhaftigkeit der Leistung selbst**, da eine Minderung aufgrund eines Mangels die Gegenleistung für die mangelhafte Leistung reduziert (vgl. § 441 Abs. 3 BGB) und eine Aufrechnung mit Schadensersatz wegen Mangelhaftigkeit wirtschaftlich nicht anders behandelt werden kann. Auch hier wird für die (mangelhafte) Leistung nur eine verringerte Gegenleistung erbracht, da sich diese Schadensersatzforderung auf den Zustand der Leistung, im Gegensatz zu Schadensersatzansprüchen aufgrund Verzuges etc., bezieht (§ 17 Anm. 117).

612 frei

### bb) Skonto

- 613 Nach ganz hM führt die Inanspruchnahme eines Skontos zu einer Minderung der Gegenleistung. Hierfür scheint auch Art. 79 Buchst. a MwStSystRL zu sprechen, wonach „Preisnachlässe durch Skonto für Vorauszahlungen“ nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind. Bei dem üblichen Skonto handelt es sich indes nicht um einen Betrag, der für eine Vorauszahlung gewährt wird. Da die Gegenleistung (Vergütung, Werklohn, Kaufpreis usw.) grundsätzlich sofort fällig ist, handelt es sich bei dem Skonto vielmehr um die Differenz zwischen Barpreis und Zielpreis, dh. um den Preis für die Kreditnutzung bzw. Finanzierung des Kaufpreises usw., die dem Abnehmer eingeräumt wird. Gegenleistung für die Lieferung usw. ist deshalb richtigerweise stets von vornherein der Barpreis, unabhängig davon, ob das Skonto in Anspruch genommen wird. Bei Nichtinanspruchnahme liegt eine Kreditgewährung iS des § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG vor (ausführlich § 17 Anm. 153 ff.; zu nachträglich gewährten **Boni**, Rückvergütungen und Rabatten s. § 17 Anm. 165 „Bonus“).

### 3. Zahlungen von Seiten Dritter

- 614 Zum Entgelt (Gegenleistung) gehört auch, was **ein anderer** als der Leistungsempfänger dem Unternehmer **für die Leistung gewährt** (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG), so dass auch die Zahlung (Zuzahlung) eines Dritten die Bemessungsgrundlage bilden oder ihr hinzuzurechnen sein kann.<sup>1</sup> Eine derartige Konstellation liegt nur dann vor, wenn die Zahlung für eine konkrete Leistung erfolgt, dem Leistungsempfänger zugutekommt und der leistende Unternehmer einen Anspruch auf die Zuzahlung hat. Damit geht einher, dass der Dritte ein **eigenes Interesse an** der Ausführung der **Leistung** hat.<sup>2</sup> Allerdings ist **insoweit** der

1 Dazu näher *Stadie*, UStG, 2009, § 10 UStG Rz. 56 ff.

2 Dazu näher *Stadie*, UStG, 2009, § 10 UStG Rz. 61 ff.

**Dritte der Leistungsempfänger** (Anm. 470), so dass *insoweit* dieser, und nicht der Auftraggeber der Leistung, die **Steuer** unter den Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 UStG **schuldet**.

**Keine Fälle** iS des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG sind **Zahlungen** Dritter, die diese **für den Leistungsempfänger** (Auftraggeber, Erwerber) tätigen. Diese Konstellationen werden schon von § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG erfasst, weil die Zahlungen für Rechnung des Leistungsempfängers erfolgen und damit diesem **als eigene** Zahlungen **zuzurechnen** sind. Das ist zum einen der Fall, wenn der Dritte auf Grund eines Rechtsverhältnisses mit dem *Leistungsempfänger* zur Zahlung an den Leistenden verpflichtet ist, insbesondere auf Grund eines *Versicherungsvertrages*, einer *Schuldübernahme*, eines *Zahlungsversprechens*<sup>1</sup>, einer *Bürgschaft* (§ 17 Anm. 246 ff.) o.Ä. Ebenfalls von § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG und nicht von dessen Satz 3 wird die **Zahlung** eines Dritten als **Schuldner** einer zahlungshalber **abgetretenen Forderung** erfasst; seine Zahlung gilt als Zahlung des Leistungsempfängers (Abtretenden/Zedenten).<sup>2</sup> 615

Nicht zum Entgelt gehören Zahlungen, die ein Dritter zwar im Zusammenhang mit einer konkreten Leistung, aber nicht *für* diese, weil er nämlich kein Interesse an der Leistung hat, sondern wegen des **Ausfalls der Forderung** auf die Gegenleistung **als Versicherer** tätigen muss **oder aus anderen Motiven** im Interesse des leistenden Unternehmers (dazu näher § 17 Anm. 242 f.) tätigt. Es sind weder die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG noch des Satzes 3 UStG gegeben, so dass der Leistungsempfänger mangels Zahlung der Gegenleistung keine Steuer schuldet. 616

frei

617

#### 4. Tausch, tauschähnlicher Umsatz

Bei einem Tausch liegen nach § 3 Abs. 12 UStG Lieferungen gegen Entgelt vor, so dass diese von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfasst werden. Dass der tauschähnliche Umsatz (Erwerb eines Gegenstandes gegen Erbringung von Dienstleistungen) und die gleichzustellende Konstellation der Hingabe eines Gegenstandes an Zahlungen statt nach dem eindeutigen **Gesetzeswortlaut** besteuert werden sollen, zeigt sich darin, dass § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG für diese Fälle eine Bemessungsgrundlage bestimmt, was keinen Sinn ergäbe, wenn die Vorgänge nicht steuerbar wären. Entsprechendes hätte danach zu gelten, wenn die Gegenleistung zum Teil aus einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht (Tausch mit Zuzahlung, überwiegend findet sich dafür die unverständliche Bezeichnung Tausch „mit Baraufgabe“<sup>3</sup> (Beispiele: Inzahlungnahme eines Gegenstandes; Anrechnung des Wertes einer Dienstleistung durch den Leistungsempfänger). Bemessungsgrundlage wäre nach 618

1 Vgl. EuGH v. 16.1.2003 – Rs. C-398/99, EuGHE 2003, I-427 = UR 2003, 89.

2 BFH v. 16.1.2003 – V R 36/01, UR 2003, 497 = BFH/NV 2003, 667; BFH v. 29.3.2007 – V B 208/05, BFH/NV 2007, 1542.

3 Abschn. 153 Abs. 1 Satz 6 UStR 2008; BFH v. 19.2.2004 – V R 10/03, BStBl. II 2004, 675; BFH v. 21.4.2005 – V R 11/03, UR 2006, 17 = BStBl. II 2007, 63 – 2.; BFH v. 6.12.2007 – V R 42/06, UR 2008, 263 = BStBl. II 2009, 493.

dem Gesetzeswortlaut (insoweit) der Wert des erlangten Gegenstandes oder der erlangten Dienstleistung (abzüglich eines darin rechnerisch enthaltenen Steuerbetrages, § 10 Abs. 2 Satz 3 UStG). Daraus würde dann des Weiteren folgen, dass der Leistungsempfänger (auch) die Steuer, welche rechnerisch im Wert des erlangten Gegenstandes enthalten ist, schuldet (§ 13b Abs. 5 UStG).

- 619 Mit der Besteuerung der Tauschvorgänge als entgeltliche Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG würde indes das **Ziel** des **Umsatzsteuergesetzes** (und der MwStSystRL) missachtet werden. Nach dem Gesetzeszweck soll nicht nur der Aufwand des Verbrauchers für die ihm von Unternehmern erbrachten Leistungen (Einf. Anm. 141 f.), sondern im Rahmen des Allphasensystems auch der jeweilige Aufwand etwaiger vorhergehender Unternehmer in der Unternehmerkette besteuert werden (Einf. Anm. 250 ff.). Ein solcher Aufwand liegt zwar auch beim Tausch in Gestalt eines Vermögenswertes vor, davon kann, abgesehen davon, dass **Steuern** ohnehin als **Geldleistung** definiert sind<sup>1</sup>, jedoch schon rein tatsächlich kein Teil als Steuer an das Finanzamt entrichtet werden. Folglich kann der zu besteuerte Aufwand des Leistungsempfängers nur ein solcher in Geld sein. Entsprechendes hat auch im Falle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zu gelten. Ist dieser nach § 13b UStG Schuldner der Umsatzsteuer, so bedeutet das, dass er nur Steuer schulden kann, die **Teil der** von ihm zu erbringenden **Gegenleistung** ist. Bei einem Tausch oder tauschähnlichen Umsatz erbringt der Leistungsempfänger jedoch keine Gegenleistung in Geld, von der er die von ihm geschuldete Umsatzsteuer einbehalten und an das Finanzamt abführen kann (zum Grundstückstausch s. auch Anm. 302f.).
- 620 Ist der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt, so wird das Problem nicht deutlich, weil er dann die geschuldete Steuer sogleich mit der abziehbaren Vorsteuer verrechnen kann (Anm. 20). Anders liegt es hingegen bei solchen **Empfängern**, die **nicht** oder nicht vollen Umfangs zum **Vorsteuerabzug berechtigt** sind. Müssten sie Umsatzsteuer für die empfangene Leistung an das Finanzamt abführen, so würde das zu einer gesetzlich angeordneten **Erhöhung der Gegenleistung** und damit zu einem **unzulässigen Eingriff in die Privatautonomie** der Beteiligten führen, da sie die nicht aus Geld bestehende Gegenleistung nicht um die Steuer kürzen könnten und folglich die Steuer noch zusätzlich aufwenden müssten.
- 621 Die **EU-Richtlinie** kennt aus gutem Grund den Tausch oder tauschähnlichen Umsatz nicht, sondern spricht nur von „Zahlungen“ als Gegenleistung (dazu näher Einf. Anm. 228). Das bestätigt, dass Lieferungen oder Dienstleistungen, soweit sie im Wege des Tausches oder des tauschähnlichen Umsatzes oder der Hingabe an Zahlungen statt erbracht werden, nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG als entgeltliche Umsätze, auch nicht nach § 13b UStG<sup>2</sup>, besteuert werden dürfen (Einf. Anm. 226 ff.).

<sup>1</sup> § 3 Abs. 1 AO; Art. 63 Abs. 2 MwStSystRL: „Zahlung“ der Steuer.

<sup>2</sup> **AA** RegE StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01 – Begr. Zu Artikel 14, Nummer 4 – zu § 13b Abs. 1 UStG aF. Ebenso Abschn. 182a Abs. 2 Satz 2 und Abs. 34 Satz 3 UStR 2008.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Empfänger eine Zuzahlung zu entrichten hat (**Tausch mit Zuzahlung**). In diesem Fall entsteht beim Erwerber eine Steuerschuld *insoweit*, als sie aus der vereinbarten Zuzahlung bestritten werden kann. Der Leistungsempfänger ist berechtigt, die Gegenleistung entsprechend zu kürzen (Anm. 670 ff.), sofern er nicht verpflichtet ist, die Umsatzsteuer zusätzlich zu tragen (dazu Anm. 678 ff.).

622

frei

623

### 5. Sog. Mindest-Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG)

Die sog. Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 iVm. Abs. 4 UStG ist nicht anwendbar, da sie grundsätzlich nur bei Lieferungen und sonstigen Leistungen gilt, bei denen der leistende Unternehmer Steuerschuldner ist<sup>1</sup> (zum innergemeinschaftlichen Erwerb s. § 1a Anm. 276), da der anderenfalls geschuldete Steuermehrbetrag zu einer gesetzlich angeordneten Erhöhung der Gegenleistung und damit zu einem **unzulässigen Eingriff in die Privatautonomie** führen würde.

624

Außerdem träte anderenfalls bei Leistungen iS des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 und 5 UStG eine **Ungleichbehandlung** gegenüber demjenigen Leistungsempfänger ein, der die gleiche Leistung von einem im Inland ansässigen Unternehmer bezieht. Im letzteren Fall ist die Mehrsteuer vom leistenden Unternehmer zu tragen, der keine zivilrechtliche Möglichkeit hat, diese nachträglich auf den Leistungsempfänger abzuwälzen. Folglich wird auch im Falle des § 13b UStG die nach § 10 Abs. 5 UStG entstehende Mehrsteuer vom leistenden Unternehmer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldet. Das hat schließlich auch deshalb zu gelten, weil § 10 Abs. 5 UStG die Gleichbehandlung mit den voll **unentgeltlichen Leistungen** bezweckt und bei diesen stets der leistende Unternehmer der Steuerschuldner ist, weil § 13b UStG nur entgeltliche Umsätze im Auge hat (§ 13b Abs. 2 UStG knüpft an die „Rechnung“ an, welche nur bei entgeltlichen Leistungen Sinn ergibt; auch Absatz 4 geht vom Entgelt aus; Absatz 1 und Absatz 2 Nummer 5 knüpfen an § 3a bzw. § 3g UStG an, welche entgeltliche Leistungen betreffen, da anderenfalls nach Auffassung des Gesetzgebers § 3f UStG gelten würde).

625

Die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage kommt **nur dann** in Betracht, wenn der Leistungsempfänger sich zur Tragung der gesamten Steuer verpflichtet hat oder – was selten der Fall sein dürfte – er die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG kennt, so dass er die geschuldete Gegenleistung um den Steuerbetrag kürzen kann.

626

frei

627

<sup>1</sup> AA für § 13b UStG aF Abschn. 182a Abs. 34 Sätze 4 und 5 UStR 2008; vgl. auch *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 156 Rz. 494 – Lfg. 51, Oktober 2009.

## 6. Einzelne Umsatzarten

### a) Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände

628 Bei der Lieferung eines sicherungsübereigneten Gegenstandes ergibt sich das Entgelt im Regelfall aus dem Betrag, um den die **Darlehensschuld** des Sicherungsgebers **getilgt** wird. Das ist im Falle der Weiterlieferung durch den Sicherungsnehmer der Veräußerungserlös abzüglich der dafür geschuldeten Umsatzsteuer und etwaiger Verwertungskosten.<sup>1</sup> Die Weiterlieferung ist auch bei Kreditinstituten steuerpflichtig, da die Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 8 UStG nur für die dort genannten banktypischen Umsätze gelten, so dass die Kreditinstitute insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt und die Verwertungskosten folglich mit dem Nettobetrag anzusetzen sind. Wegen der steuerpflichtigen Weiterlieferung besteht auch hinsichtlich der für den Erwerb des Gegenstandes geschuldeten Steuer der Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG), so dass diese den Leistungsempfänger (Sicherungsnehmer) nicht belastet und folglich (zzt.) 19 vH des Nettoveräußerungserlöses beträgt. Würde stattdessen die Steuer mit 19/119 des für die Darlehenstilgung verbleibenden Veräußerungserlöses berechnet werden, so müsste die aus dem Vorsteuerabzug sich ergebende Bereicherung des Sicherungsnehmers ebenfalls zur Darlehenstilgung verwendet werden und mithin Gegenleistung und Entgelt wieder um diesen Betrag erhöhen (zu einem *Beispiel* s. § 18 Anm. 849). Wird bei der Veräußerung durch den Sicherungsnehmer ein die Darlehensschuld übersteigender Netto-**Mehrerlös** erzielt, so ist dieser an den Sicherungsgeber auszuführen und gehört damit ebenfalls zum Entgelt.

629 Wendet der Sicherungsgeber die **Differenzbesteuerung** an, so soll sich nach Auffassung der Finanzverwaltung die Bemessungsgrundlage nach der sog. Marge (§ 25a Abs. 3 UStG) bestimmen.<sup>2</sup> Der Lieferer ist jedoch nicht verpflichtet, diese offenzulegen (§ 25a Anm. 124), so dass auch das Finanzamt diese nicht dem Erwerber mitteilen darf. Allerdings wird der Lieferer ohnehin regelmäßig auf die Anwendung der Differenzbesteuerung verzichten.

630 frei

### b) Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

631 Die Umsatzsteuerpflicht berührt nicht die Grunderwerbsteuerpflicht<sup>3</sup> des Rechtsvorgangs. Bei freihändiger Lieferung sollte nach der hM bis Ende 2005 die

1 Vgl. BFH v. 31.5.1972 – V R 121/71, BStBl. II 1972, 809 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 1 R. 2; BFH v. 4.6.1987 – V R 57/79, BStBl. II 1987, 741 (743) = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 1 R. 14.

2 Abschn. 182a Abs. 36 UStR 2008 zu § 13b UStG aF.

3 Zur verfehlten Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer vor Einführung des § 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG aF siehe *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, 1989, S. 194 f.; *Stadie* in Rau/Dürnwächter, UStG, Einf. Anm. 792. Nunmehr ist die Fragestellung schon deshalb entfallen, weil der Erwerber nach § 13b UStG mit Zahlung der Umsatzsteuer eine eigene Steuerschuld erfüllt, die nicht zur Gegenleistung iS des § 9 GrEStG gehört.

**Grunderwerbsteuer**, wenn sie (wie regelmäßig) vom Erwerber in voller Höhe getragen wird, zur Hälfte zur umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage zählen, weil der Erwerber den Veräußerer wegen der zwischen ihnen bestehenden Gesamtschuldnerschaft zur Hälfte von einer Verbindlichkeit befreie. Diese verfehlte Auffassung, die zu einer Aufblähung des Vorsteuerberichtigungsvolumens beim Erwerber führte, verkannte den Zweck des Verzichts auf die Steuerbefreiung und war auch zivilrechtlich nicht haltbar (ausführlich Einf. Anm. 794 ff.). Für die Lieferung im Zwangsversteigerungsverfahren konnte diese unhaltbare Ansicht schon deshalb nicht greifen, weil der Ersteher alleiniger Schuldner der Grunderwerbsteuer ist (§ 13 Nr. 4 GrEStG) und mithin den Veräußerer nicht von einer Verbindlichkeit befreien kann. Der BFH<sup>1</sup> und die Finanzverwaltung<sup>2</sup> folgen nunmehr der hier vertretenen Auffassung.

Zur Bemessungsgrundlage gehören auch **nicht** die **vom Erwerber zu tragenden Kosten** iS des § 448 Abs. 2 BGB (Beurkundungskosten, Kosten der Grundbucheintragung uÄ.).<sup>3</sup> 632

Bei der Lieferung eines Grundstücks im **Zwangsversteigerungsverfahren** wird der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei verfassungskonformer Sicht nur wirksam mit Zustimmung des Erstehers, wenn dieser sich nämlich zur zusätzlichen Tragung der Umsatzsteuer verpflichtet (Anm. 339 ff.). „Vereinbartes“ Entgelt ist dann das **Meistgebot** bzw. ein Teil desselben, wenn die Lieferung **nur zum Teil steuerpflichtig** ist (Anm. 324 f.). 633

frei 634

### c) Keine Einbeziehung von Verbrauchsteuern bei Energielieferungen

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb sind Verbrauchsteuern, die vom Erwerber geschuldet oder entrichtet werden, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (§ 10 Abs. 1 Satz 4 UStG), dh. der vom Erwerber erbrachten Gegenleistung hinzuzurechnen. Diese Bestimmung dient der Gleichstellung mit der Einfuhrumsatzbesteuerung, bei der ebenfalls die Verbrauchsteuern in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (§ 11 Abs. 3 Nr. 2 Halbs. 2 UStG) und damit der Gleichbehandlung des Gegenstandes mit einem im Inland gelieferten Gegenstand. Hätte der Erwerber den Gegenstand im Inland erworben, so wären diese Verbrauchsteuern vom Lieferer geschuldet und von ihm in den Kaufpreis einkalkuliert worden. Für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Energielieferungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG) fehlt eine entsprechende Regelung für die Einbeziehung der Energiesteuer oder der Stromsteuer. 635

frei 636

1 BFH v. 20.12.2005 – V R 14/04, UR 2006, 337 m. Anm. *Stadie*; BFH v. 9.11.2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, 285 (288 aE); aA weiterhin *Majflang* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13b UStG Rz. 41 – Lfg. 58, September 2007.

2 Abschn. 149 Abs. 7 Satz 5 UStR 2008.

3 Abschn. 149 Abs. 7 Satz 6 UStR 2008.

## 7. Änderung der Bemessungsgrundlage uÄ.

### a) Allgemeines

- 637 Änderungen der Bemessungsgrundlage (§ 17 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG) und gleichgestellte Ereignisse (§ 17 Abs. 2 UStG) sind zu berücksichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 5 UStG; § 17 Anm. 298). Dazu zählen zB die vollständige oder teilweise **Rückzahlung** der Gegenleistung wegen Mangelhaftigkeit der Leistung<sup>1</sup> oder anderer Minderungsgründe (§ 17 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG) oder der Rückgängigmachung des Umsatzes (§ 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG). Folglich sind in diesen Fällen beim Leistungsempfänger Steuerschuld und Vorsteuerabzug zu berichtigen, was sich jedoch als Nullsummenspiel darstellt, wenn der Leistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt war.
- 638 Auch die Bestimmungen des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zur **Uneinbringlichkeit** gelten entsprechend. Der Begriff der Uneinbringlichkeit ist allerdings im Hinblick auf den Gesetzeszweck bei **Nichtzahlung** sehr weit zu fassen. Eine Sollversteuerung widerspräche dem Zweck des Gesetzes, den Aufwand des Verbrauchers zu besteuern (Anm. 549 f.). Im Rahmen des § 13b UStG bedeutet das, dass die Steuer gar nicht erst entsteht, wenn bzw. soweit bereits im maßgeblichen Zeitpunkt feststeht, dass die Gegenleistung nicht oder vorerst nicht gezahlt werden wird (Anm. 552 f.). Erfolgt später eine (weitere) Zahlung, so entsteht in entsprechendem Umfang die (weitere) Steuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG.
- 639 Das ist nicht der Fall, wenn ein Dritter zwar im Zusammenhang mit einer konkreten Leistung, aber nicht *für* diese, weil er nämlich kein Interesse an der Leistung hat, sondern wegen des **Ausfalls der Forderung** auf die Gegenleistung als Versicherer oÄ. zahlen muss oder aus anderen Motiven im Interesse des leistenden Unternehmers zahlt (Anm. 616).
- 640 frei

### b) Steuerberechnung nach Entrichtung der gesamten Gegenleistung

- 641 Hat der Leistungsempfänger in Unkenntnis seiner Steuerschuldnerschaft die **vereinbarte Gegenleistung in voller Höhe entrichtet**, obwohl er zur Kürzung um den Steuerbetrag berechtigt gewesen wäre (Anm. 670 ff.), so wird die entrichtete Gegenleistung zum Entgelt. Nicht etwa ist die geschuldete Steuer mit zzt. 19/119 bzw. 7/107 aus dem Zahlungsbetrag herauszurechnen – so aber für den Haftungsbetrag nach dem früheren § 55 UStDV (bis 2001) die Finanzverwaltung<sup>2</sup> –, obwohl damit genau die Steuer geschuldet würde, die bei Zugrundelegung der vereinbarten Gegenleistung entstünde. Dieser Ansatz verkennt jedoch, dass auch die vom Leistungsempfänger **geschuldete** und an das Finanzamt zu zahlende

1 Vgl. BFH v. 11.2.2010 – V R 2/09, UR 2010, 458 – teilweise Rückzahlung eines Grundstückskaufpreises wegen Nichterreichung der garantierten Mieteinnahmen.

2 Abschn. 237 Abs. 2 Nr. 1 UStR 2000; vgl. zu § 13b UStG auch *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 156 Rz. 156 – Lfg. 32, August 2003.

**Umsatzsteuer** zum **Gesamtaufwand** iS des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG gehört (Anm. 591) und folglich die Bemessungsgrundlage **erhöht** (§ 17 Abs. 1 Satz 5 iVm. Satz 1 UStG). Die Steuer war mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entstanden, in dem die gesamte Gegenleistung gezahlt worden war. Demgemäß beträgt die geschuldete Steuer 19/119 bzw. 7/107 der Summe aus der an den leistenden Unternehmer gezahlten Gegenleistung und der geschuldeten Steuer, so dass sie mit 19 vH bzw. 7 vH der entrichteten Gegenleistung zu berechnen ist. Dabei ist es ohne Belang, ob die vereinbarte Gegenleistung als ein Betrag dargestellt oder in einen Nettobetrag und Umsatzsteuer aufgliedert war. Nach Durchsetzung eines zivilrechtlichen Ausgleichsanspruchs (Anm. 690 ff.) mindert sich die Steuerschuld.

*Beispiel 1*

642

Die vereinbarte Vergütung beträgt 10000 € und ist vom Leistungsempfänger in voller Höhe an den leistenden Unternehmer entrichtet worden. Beträge die geschuldete Umsatzsteuer  $19/119 = 1596,63$  €, dann hätte der Leistungsempfänger insgesamt für die Leistung 11 596,63 € aufgewendet, so dass nach der Regel des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG die geschuldete Umsatzsteuer 19/119 davon, dh. 1851,56 € ausmachen würde. Dann aber ... usw. Nur bei einer Steuerschuld von 1900 € geht die Rechnung auf.

*Beispiel 2*

Entsprechendes gilt, wenn die vereinbarte Vergütung 10000 € + 1900 € Umsatzsteuer beträgt und in voller Höhe (11900 €) an den leistenden Unternehmer in der Annahme, dass dieser Steuerschuldner sei, entrichtet worden ist. Die Steuerschuld des Leistungsempfängers beträgt 19 % von 11900 € = 2261 €.

Entsprechendes gilt, wenn der Leistungsempfänger von der vereinbarten Gegenleistung als geschuldete **Steuer** einen **zu niedrigen Betrag einbehalten** und demgemäß einen zu hohen Betrag an den leistenden Unternehmer entrichtet hat.

643

*Beispiel*

Hat der Leistungsempfänger von der vereinbarten Vergütung in Höhe von 10700 € nur einen Betrag von 700 € zurückgehalten und demgemäß 10000 € überwiesen, ist jedoch der zutreffende Steuersatz 19 vH, so ist die geschuldete Steuer nicht 19/11 von 10700 € (= 1708,40 €), sondern 19 % von 10000 € (= 1900 €).

frei

644

Hat der Leistungsempfänger nicht nur seine Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG, sondern auch seine **einkommensteuerrechtliche Abzugsverpflichtung** nach § 48 EStG oder § 50a EStG **missachtet**, so zählt auch der **Haftungsbetrag** nach § 48a Abs. 3 Satz 1 EStG oder § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG zum Entgelt, da auch dieser Betrag für die Leistung iS des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG aufgewendet wird (Anm. 590) und mithin – solange kein zivilrechtlicher Regressanspruch durchgesetzt worden ist – nach § 17 Abs. 1 UStG das Entgelt erhöht. Hingegen wird die „Gegenleistung“ iS des § 48 Abs. 3 EStG mE durch die Erhöhung des umsatzsteuerrechtlichen Entgelts nicht beeinflusst.

645

§ 13b nF Anm. 645–650 Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Stadie)

*Beispiel*

Für die Bauleistung eines Handwerkers (ohne Freistellungsbescheinigung) hat der Leistungsempfänger (L) die vereinbarte Gegenleistung von 20000 € in voller Höhe ausgezahlt. L haftet nach § 48a Abs. 3 Satz 1 EStG für den ESt-Abzugsbetrag in Höhe von 3000 €, der folglich ebenfalls für die Leistung aufgewendet wird (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist mithin der Betrag von 23000 €. Wird der Haftungsbetrag vom Leistenden erstattet, so vermindert sich die Bemessungsgrundlage auf 20000 €.

646 frei

**c) Preisnachlass durch Vermittler**

647 Gewährt ein **Vermittler/Vertreter/Agent** dem Kunden einen Preisnachlass zu Lasten seiner Provision, so tritt bei ihm eine Minderung der Bemessungsgrundlage iS des § 17 Abs. 1 UStG ein (§ 17 Anm. 130 ff.). Diese Minderung besteht jedoch nicht im Verhältnis zu seinem Auftraggeber. Schuldet dieser die Umsatzsteuer aus der steuerpflichtigen Vermittlungsleistung nach § 13b UStG, so ist folglich bei ihm die Bemessungsgrundlage nicht zu mindern. Damit sich die Minderung dem Gesetzeszweck entsprechend auswirkt, steht dem Vermittler ein Erstattungsanspruch nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu.

*Beispiel*

Der in Belgien ansässige Agent V vermittelt eine in Deutschland steuerpflichtige Lieferung zwischen dem Lieferer H und dem Kunden K zum Preis von 10000 € + 1900 € USt. = 11900 €. V erhält von H für die in Deutschland steuerpflichtige Vermittlung eine Provision von 1190 €, von der er die Hälfte, dh. 595 € dem K als Preisnachlass zuwendet.

H ist Schuldner der Umsatzsteuer für die steuerpflichtige Vermittlungsleistung (§ 3a Abs. 2 UStG) nach § 13b Abs. 1 iVm. Abs. 5 Satz 1 UStG, weil V ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist. Der Preisnachlass des V wirkt nicht im Verhältnis zu H, da sich die von ihm geschuldete Provision nicht geändert hat, so dass H 190 USt. schuldet, mit welcher er sowie die entsprechende Vorsteuer verrechnen kann (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG). V wendet dem K 595 € zu, worin rechnerisch ein Betrag von 95 € USt. enthalten ist. Dieser Betrag gebührt dem Steuergläubiger nicht (§ 17 Anm. 131), so dass dem V in analoger Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG ein Erstattungsanspruch in Höhe von 95 € zusteht.

648–649 frei

**VI. Nichtanwendung der Regeln für Kleinunternehmer und Land- und Forstwirte (Absatz 5 Satz 4, Absatz 8)**

650 Bei der Berechnung der Steuer sind die §§ 19 und 24 UStG nicht anzuwenden (§ 13b Abs. 8 UStG). In der Regierungsbegründung<sup>1</sup> heißt es dazu, dass diese Bestimmung klarstelle, dass der Leistungsempfänger die geschuldete Steuer **nach den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften** zu berechnen habe. Das ergibt nur hinsichtlich des **§ 24 UStG** Sinn. Die Nichtanwendbarkeit dieser Vorschrift bedeutet, dass der Leistungsempfänger, wenn der *leistende* Unternehmer den **Umsatz im Rahmen eines land- oder forstwirtschaftlichen Be-**

1 RegE StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01 – Begr. Zu Artikel 14 Nummer 4 – zu § 13b Abs. 5 UStG aF.

**triebs** ausführt, die geschuldete Steuer **nicht** nach den in § 24 UStG genannten Steuersätzen berechnen darf.<sup>1</sup> § 13b Abs. 5 UStG betrifft nicht pauschalierende Land- und Forstwirte als Leistungsempfänger. Diese unterliegen richtigerweise grundsätzlich gar nicht der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG (Anm. 478 ff.), sofern sie nicht über eine USt-IDNr. verfügen (Anm. 482).

Die Erwähnung des § 19 UStG in § 13b Abs. 8 UStG ergibt hingegen – abgesehen davon, dass diese Vorschrift schon nicht die „Berechnung“ der Steuer betrifft – keinen Sinn. Nach der Regierungsbegründung<sup>2</sup> soll damit klargestellt werden, dass bei „*ausländischen*“ (gemeint ist: nicht im Inland ansässigen) Unternehmen die **Kleinunternehmerregelung** des § 19 UStG **nicht** anwendbar sei. Das ist schon insofern verwunderlich, als diese Aussage in § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG bereits (seit 1993) ausdrücklich enthalten ist (Anm. 652). Vor allem aber wird übersehen, dass sich die Anwendbarkeit der sog. Kleinunternehmerbefreiung auf die nach § 13b UStG geschuldete Steuer nicht nach den Verhältnissen des leistenden Unternehmers, sondern nach denen des Leistungsempfängers bestimmen würde, denn „die für Umsätze iS des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Steuer“ (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG) wird von Letzterem geschuldet. Demgemäß bestimmt bereits **§ 19 Abs. 1 Satz 3 UStG**, dass der Verzicht auf die Steuerhebung nach Satz 1 nicht für die nach § 13b Abs. 5 UStG geschuldete Steuer gilt. Allerdings unterliegen Kleinunternehmer richtigerweise grundsätzlich gar nicht der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG (Anm. 479 ff.), sofern sie nicht über eine USt-IDNr. verfügen (Anm. 482).

Die Regeln über die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Absatz 5 Sätze 1 bis 3) gelten nicht, wenn bei dem Unternehmer, der die Umsätze ausführt, die Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird (§ 13b Abs. 5 Satz 4 UStG). Der die Umsätze ausführende Unternehmer ist der **Leistende**, nicht der Leistungsempfänger.<sup>3</sup> Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG wird die Steuer nur bei einem **im Inland ansässigen Kleinunternehmer** nicht erhoben (dazu § 19 Anm. 85 ff.). Bei im Ausland ansässigen Unternehmen ist es für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ohne Belang, ob diese Kleinunternehmer sind. Das dient der Gleichbehandlung der im Inland ausgeführten Umsätze.

frei

653–659

### E. Verfahrensfragen

Ist der Leistungsempfänger **Unternehmer**, so fließt die von ihm nach § 13b UStG geschuldete Steuer (zur materiell-rechtlichen Frage der Entstehung s. Anm. 535 ff.) in die Berechnung der von ihm insgesamt für den Steuerabschnitt geschuldeten Umsatzsteuer ein (§ 16 Abs. 1 Satz 3 UStG; § 16 Anm. 18) und ist

1 Lippross, Umsatzsteuer, 22. Aufl. 2008, S. 1039 (9.4.4.a).

2 RegE StÄndG 2001, BR-Drucks. 399/01 – Begr. Zu Artikel 14 Nummer 4 – zu § 13b Abs. 5 UStG aF.

3 Das verwechseln *Englisch*, DStJG 32 (2009), S. 165 (214f.); *Monfort*, DStR 2010, 1001 (1002).

demgemäß in der jeweiligen Steueranmeldung bzw. Steuerfestsetzung für den Voranmeldungszeitraum bzw. das Kalenderjahr zu berücksichtigen (§ 18 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 3 Satz 1 UStG; § 18 Anm. 86; § 18 Anm. 139). Die nach § 13b UStG geschuldete Steuer wird mithin verfahrensmäßig genau so **wie** die vom Unternehmer **für eigene Umsätze geschuldete Steuer behandelt**.

- 661 **Voranmeldungen** und eine Steuererklärung haben auch diejenigen **Unternehmer** und **juristischen Personen** abzugeben, die **ausschließlich Steuer nach § 13b UStG** zu entrichten haben (§ 18 Abs. 4a UStG; dazu näher § 18 Anm. 220 ff.). Das gilt auch für **nicht im Inland ansässige** Unternehmer und juristische Personen (arg. § 15 Abs. 4b UStG).

662–669 frei

## F. Zivilrechtliche Fragen

### I. Kürzung der Gegenleistung

#### 1. Grundsätzliches

- 670 Zivilrechtlich bewirkt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG, dass dieser berechtigt ist, die vereinbarte **Gegenleistung** in Höhe des geschuldeten Umsatzsteuerbetrages zu **kürzen**<sup>1</sup>, wenn er zivilrechtlich nicht verpflichtet ist, die Umsatzsteuer zusätzlich zu tragen.
- 671 Die Kürzungsbefugnis besteht zum einen dann, wenn die Beteiligten fälschlich davon ausgegangen waren, dass der leistende Unternehmer der Schuldner der Umsatzsteuer sei und sie demgemäß einen **Umsatzsteuerbetrag** als Teil der Gegenleistung **ausdrücklich vereinbart** hatten („zuzüglich USt.“ oder „inkl. USt.“ o.Ä., dazu auch Einf. Anm. 905). Der Vertrag ist dann dahin auszulegen, dass ein Betrag in Höhe der Umsatzsteuer nicht geschuldet wird, wenn der leistende Unternehmer nicht Steuerschuldner ist (vgl. auch Einf. Anm. 954). Das gilt – sofern kein Fall der Doppelbesteuerung vorliegt (dazu Einf. Anm. 744 ff.) – auch, wenn fälschlich ausländische Umsatzsteuer gemeint war (zur „Nationalität“ eines vereinbarten Umsatzsteuerbetrages § 14 Anm. 461), da es allein darauf ankommt, dass der Leistungsempfänger die anfallende Umsatzsteuer zu tragen hat.
- 672 Gleiches gilt, wenn lediglich ein **(„Brutto“-)Betrag** als Gegenleistung **vereinbart** ist und die Beteiligten über die Steuerpflicht des Umsatzes oder über die Person des Steuerschuldners nicht gesprochen haben. Solange die Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers die Regel ist (Art. 193 MwStSystRL/§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG), gilt auch bei Anwendung des § 13b UStG der Grundsatz, dass *bei Fehlen einer gegenteiligen Vereinbarung* der geschuldete Umsatzsteuerbetrag

---

1 Zust. BGH v. 17.1.2007 – VIII ZR 171/06, UR 2007, 505 (508) – Tz. 23; BAG v. 20.5.2008 – 9 AZR 406/07, DB 2008, 2313 = UR 2009, 190.

integraler **Bestandteil der Gegenleistung** ist<sup>1</sup>, unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer von der Steuerpflicht des Umsatzes ausgegangen ist (vgl. Einf. Anm. 900 f.).<sup>2</sup> Folglich gebührt dieser Teil der vereinbarten Gegenleistung dem leistenden Unternehmer nicht, wenn er nicht Schuldner der Umsatzsteuer ist.

frei

673

## 2. Zweifelhafte Sach- oder Rechtslage

Die Berechtigung zur Kürzung besteht auch dann, wenn für den Leistungsempfänger **zweifelhaft** ist, **ob** er **Schuldner der Umsatzsteuer** nach § 13b UStG ist<sup>3</sup>, weil für ihn zB unklar ist, ob der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a UStG im Inland ist. Entsprechendes gilt, wenn für den Leistungsempfänger **zweifelhaft** ist, **ob** sein **Vertragspartner Unternehmer** ist.

674

Der Leistende kann die Frage, ob der Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer ist, **nicht** als **Vorfrage in einem Zivilprozess** klären, da das **Alleinentscheidungsrecht** über die Steuerschuldnerschaft **bei den Finanzbehörden** liegt (Einf. Anm. 502 ff.).

675

Rechtsschutzgegner für den leistenden Unternehmer ist deshalb das für den Leistungsempfänger zuständige Finanzamt, bei dem ein **feststellender Verwaltungsakt** (analog § 155 Abs. 1 Satz 3 AO) mit dem Inhalt, dass der Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner ist, erwirkt werden muss. Hat der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer angemeldet oder ist eine entsprechende **Steuerfestsetzung** ergangen, so muss der leistende Unternehmer diese **anfechten**. Er ist insoweit beschwert (klagebefugt), da die Steuerfestsetzung Bindungswirkung für die Zivilgerichte hat (Einf. Anm. 502).

676

frei

677

## 3. Verpflichtung zur Tragung der Umsatzsteuer

a) Die Berechtigung zur **Kürzung** der Gegenleistung besteht **nicht, wenn** bzw. soweit den Leistungsempfänger auch ohne eine entsprechende ausdrückliche Vereinbarung eine **zivilrechtliche Verpflichtung zur vollständigen oder teilweisen Tragung der Umsatzsteuer** trifft. Eine solche Verpflichtung ergibt sich bei Kaufleuten zwar **nicht** als **Handelsbrauch** (Einf. Anm. 903 f.), kann jedoch

678

1 AA *Nieskens*, UR 2002, 53 (58); *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 156 Rz. 147, 155 Beisp. b, 165 – Lfg. 32, August 2003.

2 Vgl. ferner BGH, Urt. v. 17.7.2001 – X ZR 13/99, StRK UStG 1993 § 18 Abs. 8 R. 1 = UR 2002, 37 (41) = MDR 2001, 1342 = NJW-RR 2002, 591 – Tz. II 4a.

3 Vgl. BGH, Urt. v. 17.7.2001 – X ZR 13/99, StRK UStG 1993 § 18 Abs. 8 R. 1 = UR 2002, 37 = MDR 2001, 1342 = NJW-RR 2002, 591 – zur gleichgelagerten Fragestellung beim früheren USt-Abzugsverfahren (Anm. 26); vgl. auch BGH v. 12.5.2005 – VII ZR 97/04, BFH/NV Beilage 2005, 395 – zum Steuerabzug nach § 48 EStG.

bei einer Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers bestehen (Anm. 683 f.).

- 679 **Auch** die Existenz der **Vorschriften über die Steuerschuldnerschaft** des Leistungsempfängers (§ 13b UStG bzw. Art. 194 ff. MwStSystRL) berechtigt, solange die Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers die Regel ist (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 193 MwStSystRL), **nicht** zu einer Auslegung des Vertrages dahin, dass die Parteien von der Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Tragung der Steuer ausgegangen sind.<sup>1</sup> Schon die Kenntnis dieser Ausnahmeregelung kann nicht stets unterstellt werden. Jedenfalls aber kann nicht eine übereinstimmende umsatzsteuerrechtliche Würdigung des Umsatzes durch beide Beteiligte als steuerbar (vor allem bei den komplizierten Regeln über den Ort der sonstigen Leistungen) und steuerpflichtig angenommen werden.<sup>2</sup>
- 680 **Ebenso wenig** führt der **Hinweis** des leistenden Unternehmers **in seiner Rechnung auf die Steuerschuldnerschaft** des Leistungsempfängers (§ 14a Abs. 5 UStG) dazu, dass dieser die Steuer zusätzlich zur vereinbarten Gegenleistung schuldet, da der leistende Unternehmer nicht mittels der Rechnung einseitig die Gegenleistung erhöhen kann; Schweigen gilt nicht als Zustimmung.
- 681 **b)** Die Verpflichtung zur zusätzlichen Tragung der Umsatzsteuer kann sich aber im Wege **ergänzender Vertragsauslegung** oder durch Anpassung des Vertrages nach den Grundsätzen über die **Störung der Geschäftsgrundlage** (§ 313 BGB) oder unmittelbar nach Treu und Glauben (§ 242 BGB) ergeben. Dabei ist wie folgt zu unterscheiden:
- 682 Gingen die Beteiligten **übereinstimmend** irrtümlich davon aus, dass der **Umsatz nicht steuerpflichtig** sei, so ergibt sich nach § 313 BGB bzw. auf Grund ergänzender Vertragsauslegung die Verpflichtung zur **Anpassung des Vertrages**. Ein **beiderseitiger Irrtum über die Steuerpflicht** liegt nicht schon dann vor, wenn die Umsatzsteuer im Vertrag nicht angesprochen ist, sondern nur dann, wenn beide Seiten davon ausgegangen waren, dass der Umsatz nicht steuerpflichtig sei (Einf. Anm. 914 ff.). Die Art der Vertragsanpassung hängt davon ab, ob der Leistungsempfänger hinsichtlich des streitigen Umsatzsteuerbetrages zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
- 683 Wenn der Leistungsempfänger **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt** ist, so führt die Vertragsanpassung bzw. ergänzende Vertragsauslegung im Falle des beiderseitigen Irrtums dazu, dass eine **hälftige Teilung** des Steuer mehrbetrages zwischen den Parteien die angemessene Rechtsfolge ist (Einf. Anm. 919). Der **Steuer mehrbetrag** beträgt nicht automatisch (zzt.) 19 % (bzw. 7 %) des ur-

1 AA *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 266 Rz. 33 – Lfg. 42, Oktober 2006.

2 Anders als im Falle des innergemeinschaftlichen Erwerbs, da es allgemein bekannt ist, dass Waren aus dem Ausland in Deutschland versteuert werden müssen. Demgemäß bestimmt auch § 25b Abs. 4 UStG für das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft, dass die Gegenleistung als Entgelt „gelte“.

sprünglich vereinbarten Preises, sondern mindert sich um die bei Steuerpflicht des Umsatzes nunmehr **abziehbare** (inländische oder ausländische) **Vorsteuer**, welche diesem Umsatz zuzurechnen ist.

Ist der Leistungsempfänger **zum Vorsteuerabzug berechtigt**, so bedarf es der Heranziehung des § 313 Abs. 2 BGB und der ergänzenden Vertragsauslegung nicht. Vielmehr folgt die Ausgleichspflicht unmittelbar aus § 242 BGB. Der Leistungsempfänger ist, wenn er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, nach **Treu und Glauben** in zumutbarer Weise verpflichtet, bei der Entlastung seiner Vertragspartner von einer Umsatzsteuerbelastung mitzuwirken (Einf. Anm. 918). Das kann dazu führen, dass er den gesamten Mehrbetrag zusätzlich zu zahlen hat. 684

**Voraussetzung** ist jedoch, dass der als Vorsteuer abziehbare Betrag den Leistungsempfänger **auch in Zukunft nicht belastet**. Das kann indes dadurch eintreten, dass bei einem auf Grund einer Werklieferung (Anm. 117) erworbenen Gegenstand **später** eine Nutzungsänderung eintritt, die zu einer **Korrektur** des Vorsteuerabzugs durch eine **Nachbelastung** im Wege der Entnahmebesteuerung uÄ. (§ 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG) oder der Vorsteuerberichtigung (§ 15a UStG) führt. Folglich kann eine Verpflichtung zur zusätzlichen Zahlung nur sukzessive (rätierlich) für jedes Kalenderjahr (ggf. Kalendermonat) bestehen, für welches (welchen) keine Korrektur des Vorsteuerabzugs zu erfolgen hatte. 685

Von einer uneingeschränkten und endgültigen Vorsteuerabzugsberechtigung kann demnach nur dann ausgegangen werden, wenn sich die Leistung, wie insbesondere bei den meisten **Dienstleistungen**, mit ihrer Erbringung (Ausführung) verbraucht hat. Allerdings kann bei Dienstleistungen, welche **an** einem **Gegenstand** ausgeführt worden sind und dann mit diesem über einen Zeitraum verwendet werden, wie bei dem Gegenstand selbst eine spätere Vorsteuerkorrektur gem. § 15a Abs. 3 Satz 1 Alt. 2, Abs. 4 oder 6 UStG<sup>1</sup> bzw. nach § 3 Abs. 1b oder Abs. 9a UStG (innerhalb eines Zeitraums von fünf bzw. zehn Jahren [bei Grundstücken] seit der erstmaligen Verwendung, Einf. Anm. 322 f.) wegen einer **veränderten Verwendung** nicht ausgeschlossen werden. Eine uneingeschränkte und endgültige Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers darf folglich nur dann angenommen werden, wenn eine nichtunternehmerische Nutzung oder vorsteuerabzugsschädliche Verwendung auf Grund der Art des Leistungsgegenstandes ausgeschlossen ist. 686

Ist der Abnehmer nur **teilweise** zum **Vorsteuerabzug** berechtigt, so gilt Entsprechendes. 687

frei

688–689

1 Dazu *Stadie*, UStG, 2009, § 15a UStG Rz. 16 ff., 23 ff. u. 27 ff.

## II. Ausgleichsanspruch bei nachträglicher Inanspruchnahme als Steuerschuldner

690 Hat der Leistungsempfänger in Unkenntnis seiner Steuerschuldnerschaft die **gesamte vereinbarte Gegenleistung** an den leistenden Unternehmer (oder für diesen an einen Dritten) **entrichtet** und wird er danach vom Finanzamt als Steuerschuldner in Anspruch genommen, so kann ihm ein zivilrechtlicher **Ausgleichsanspruch** gegenüber dem leistenden Unternehmer nach **Bereicherungsrecht** zustehen. Dabei ist wie folgt zu differenzieren:

691 Hatten die Vertragspartner als Gegenleistung einen **Betrag „zuzüglich USt.“** o.Ä. vereinbart (Anm. 671), so ist der Vertrag dahin auszulegen, dass, wenn der Leistungsempfänger nach § 13b UStG Steuerschuldner ist, der Steuerbetrag nicht an den Leistenden als Teil der Gegenleistung, sondern an das Finanzamt abzuführen ist. Folglich ist der leistende Unternehmer um den Steuerbetrag bereichert. Der Bereicherungsanspruch besteht nicht in Höhe der ursprünglichen Steuerschuld des Leistungsempfängers, sondern – wenn deutsche Umsatzsteuer vereinbart worden war – nur in Höhe von 19/119 (bzw. 7/107) der vereinbarten Gegenleistung, da mit Zahlung des Ausgleichsbetrages eine nachträgliche Minderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 Abs. 1 Satz 5 iVm. Satz 1 UStG; Anm. 637) eintritt.

### *Beispiel*

Die vereinbarte Gegenleistung von 10 000 € + 1 900 € USt. ist vom Leistungsempfänger in voller Höhe an den leistenden Unternehmer gezahlt worden. Die Steuerschuld des Leistungsempfängers beträgt 19 % von 11 900 € = 2 261 € (Anm. 641 f.). Der zivilrechtliche Bereicherungsanspruch gegenüber dem leistenden Unternehmer beläuft sich jedoch nur auf 19/119 von 11 900 € = 1 900 €, da nach Durchsetzung des Anspruchs die Bemessungsgrundlage sich auf 10 000 € vermindert.

692 War als Gegenleistung lediglich ein **(„Brutto“-)Betrag** vereinbart, so trifft den leistenden Unternehmer ebenfalls grundsätzlich ein Bereicherungsanspruch, da die Umsatzsteuer integraler Bestandteil der Gegenleistung ist (Anm. 672) und der leistende Unternehmer somit den Umsatzsteuerbetrag mit der Zahlung der gesamten Gegenleistung ohne rechtlichen Grund erhalten hat. Etwas **anderes** gilt nur dann, **wenn** den Leistungsempfänger auch ohne eine entsprechende Vereinbarung eine zivilrechtliche Verpflichtung zur vollständigen oder teilweisen Tragung der Umsatzsteuer trifft (Anm. 681 ff.).