

# Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung

Diese Übersicht umfasst zwei wichtige Entscheidungen des BFH zur Reverse Charge und zur Umstrukturierung einer Gemeinschaft aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht. Insbesondere die letzte Entscheidung ist trotz ihrer etwas sperrigen Überschrift wichtig: Sie beschäftigt sich mit einem interessanten Fall einer Bruchteilsgemeinschaft an einem Mähdrescher, in dem der Landwirt zunächst den Miteigentumsanteil des anderen Miteigentümers erwirbt, um dann den Mähdrescher an einen Dritten zu veräußern. Die Frage ist, ob auch die Gemeinschaft selbst in diese Transaktion involviert ist.

## I. Abgrenzung Bauwerk und Betriebsvorrichtung Betriebsvorrichtungen sind keine Bauwerke i.S. von § 13b Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 UStG a.F.

UStG § 13b Abs. 1 Nr. 4 Satz 1; MwStSystRL Art. 199 Abs. 1 Buchst. a; BewG § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2  
BFH-Urteil vom 28. August 2014 - V R 7/14

### Anmerkung:

#### 1. Sachverhalt

Die Klägerin, eine im Anlagebau tätige KG, entwickelte eine aus 18 Einzelbauteilen bestehende Entrauchungsanlage für industrielle Großfeuerungsanlagen, speziell für sog. Ziehöfen. Die Anlage diente der Abfiltration der von den Ziehöfen ausgehenden Abwärme und der von ihnen abgegebenen Staubpartikel, um einen störungsfreien Betrieb der in den Werk- und Maschinenhallen von Produktionsunternehmen aufgebauten Ziehöfen zu gewährleisten. Die Klägerin baute die von ihr entwickelte Entrauchungsanlage in die Produktionshallen eines Kunden ein. Für den Einbau und die Montage nahm die Klägerin die Leistungen von zwei Fremdunternehmen in Anspruch, die ihre Leistungen gegenüber der Klägerin mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer abrechneten. Die Klägerin nahm hieraus den Vorsteuerabzug in Anspruch. Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging das FA davon aus, dass die Klägerin für die von ihr von den beiden Firmen für Einbau und Montage bezogenen Leistungen Steuerschuldner nach § 13b Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 UStG (i.d.F. VZ 2009 - jetzt: § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG) gewesen sei und änderte mit den Bescheiden vom 2.12.2009 die Umsatzsteuerfestsetzungen Januar bis April 2009. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg. Demgegenüber gab das FG der Klage statt (EFG 2014, 596). Bei der Entrauchungsanlage handele es sich um eine Betriebsvorrichtung, so dass § 13b Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 UStG a.F. unter Berücksichtigung der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) nicht anzuwenden sei. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens erging am 14.11.2012 der Umsatzsteuerjahresbescheid 2009, der gemäß § 68 FGO Gegenstand des Verfahrens wurde. Mit seiner Revision macht das FA geltend, dass das FG rechtsfehlerhaft entgegen UStAE 13b.2 Abs. 5 Nr. 2 entschieden habe. Es komme auf den Begriff des Bauwerks nach §§ 1 und 2 der Verordnung über die Betriebe des

Baugewerbes, in denen die ganzjährige Beschäftigung zu fordern ist (Baubetriebe-Verordnung) an. Zu den Bauleistungen gehöre auch der Einbau von Einrichtungsgegenständen, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden seien und nicht ohne größeren Aufwand getrennt werden könnten, wie es auf Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinrichtungen zutreffe. Auf den Begriff der Betriebsvorrichtung komme es insbesondere aus Gründen der Praktikabilität nicht an. Eine derartige Abgrenzung entspreche nicht dem Unionsrecht. Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Das FG habe zu Recht entschieden, dass die Klägerin nicht als Leistungsempfänger Steuerschuldner für die von ihr bezogene Leistung war.

#### 2. Leistungsempfänger als Steuerschuldner bei sonstigen Leistungen an Bauwerken

Nach § 13b Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 UStG a.F. (= Abs. 2 Nr. 4) entsteht bei „Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen“ die Steuer „mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats“. Hierfür schuldet der Leistungsempfänger gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a.F. „die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der Leistungen im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 erbringt“.

#### 3. Entrauchungsanlage als Betriebsvorrichtung kein Bauwerk

Bauwerke i.S. von § 13b Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 UStG a.F. sind unbewegliche, durch Verbindung mit dem Erdboden hergestellte Sachen. Betriebsvorrichtungen (zum Begriff s. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG; § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) gehören nicht hierzu. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Entrauchungsanlage eine Betriebsvorrichtung ist. Dies ergibt sich nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) daraus, dass die Werks hallen, in die die streitgegenständliche Entrauchungsanlage eingebaut wurde, bereits über ein eigenes Klimaanlage system verfügten und die Entrauchungsanlage demgegenüber der Herstellung von Reinraumbedingungen für einen betrieblichen Produktionsvorgang (hier: Herstellung von Solarzellenplatten) diene. Dies steht in Einklang mit der Rechtsprechung des BFH zu § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG (vgl. z.B. BFH v. 9.8.2001 III R 43/98, BFHE 196, 429, BStBl II 2002, 100 zur Be- und Entlüftungsanlage in einem Friseursalon).

#### 4. Was ist ein Bauwerk?

a) Keine gesetzliche Definition des Begriffs „Bauwerk“  
§ 13b Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 UStG a.F. definiert den Begriff des Bauwerks nicht. Eine unionsrechtskonforme Auslegung dieses Begriffs ist nur eingeschränkt möglich. Die ursprüngliche Ermächtigungsgrundlage für § 13b Abs. 1

Nr. 4 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 UStG a.F., Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290/EG des Rates vom 30.3.2004 zur Ermächtigung Deutschlands zur Anwendung einer von Art. 21 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichenden Regelung (vgl. hierzu BFH v. 22.8.2013 V R 37/10, BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, unter II.1.b) verwendete den Begriff des Bauwerks nicht. Der im Streitjahr geltende Art. 199 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL stellt auf Leistungen „im Zusammenhang mit Grundstücken“ ab.

#### b) Das allgemeine Begriffsverständnis

Nach allgemeinem Begriffsverständnis ist ein Bauwerk eine unbewegliche, durch Verbindung mit dem Erdboden hergestellte Sache (vgl. z.B. BGH v. 9.10.2013 VIII ZR 318/12, NJW 2014, 845, unter II.1.a zur Frage der Verjährung von Mängelansprüchen nach § 438 BGB bei Bauwerken). Auch die Finanzverwaltung geht davon aus, dass zu den Bauwerken neben Gebäuden auch andere mit dem Erdboden verbundene Anlagen wie z.B. Brücken oder Straßen gehören (vgl. Abschn. 182a Abs. 3 UStR 2008 und später Abschn. 13b.2 Abs. 1 UStAE).

#### c) Bestandteile des Bauwerks und Betriebsvorrichtungen

In das Bauwerk eingebaute Anlagen sind nur dann Bestandteil des Bauwerks, wenn sie für Konstruktion, Bestand, Erhaltung oder Benutzbarkeit des Bauwerks von wesentlicher Bedeutung sind. Die Anlage muss hierfür eine Funktion für das Bauwerk selbst haben. Dient die Anlage demgegenüber eigenen Zwecken, indem sie z.B. durch Stromerzeugung eine Einnahmequelle verschaffen soll, ist sie kein Bauwerksbestandteil (vgl. BGH in NJW 2014, 845, unter II.1.b zu § 438 BGB). Nicht zu den Bauwerksbestandteilen gehören danach Betriebsvorrichtungen. Sie dienen gegenüber dem Bauwerk eigenständigem Zweck. Sie haben keine Funktion für das Bauwerk, sondern sind dort lediglich untergebracht (vgl. auch BGH v. 15.5.1997 VII ZR 287/95, NJW-RR Zivilrecht 1998, 89, unter II.2.b). Ihr Einbau führt zu keiner Änderung des Bauwerks.

#### d) Ableitungen aus dem Unionsrecht

Dass Betriebsvorrichtungen für die Frage der Steuerschuldnerschaft keine Bauwerks- und damit auch keine Grundstücksbestandteile sind, wird durch das Unionsrecht bestätigt. So beschränkt sich die Befugnis, eine Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers anzuordnen, nach Art. 199 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL auf Leistungen „im Zusammenhang mit Grundstücken“. Bei der Entscheidung, welche Anforderungen an diesen Zusammenhang zu stellen sind, ist zu berücksichtigen, dass zwar die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL steuerfrei ist, sich diese Steuerfreiheit aber nach Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL nicht auch auf dauerhaft eingebaute „Vorrichtungen und Maschinen“ und damit nicht auf eigenen Zwecken dienende Betriebsvorrichtungen erstreckt.

#### e) Bäubetriebsverordnung kein Auslegungskriterium

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (Abschn. 182a Abs. 4 Satz 2 UStR 2008 und Abschn. 13b.2 Abs. 2

Satz 2 UStAE) kommt eine Auslegung entsprechend der Baubetriebe-Verordnung, die nach ihrem § 1 Abs. 1 zur Durchführung von § 101 Abs. 2 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch dient, nicht aber zur Anwendung von § 13b UStG a.F. ergangen ist, nicht in Betracht. Soweit die Finanzverwaltung schließlich in Abschn. 182a Abs. 7 Nr. 2 UStR 2008 und Abschn. 13b.2 Abs. 5 Nr. 2 UStAE davon ausgehen sollte, dass, wie es das FA annimmt, Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinrichtungen auch dann als Teile eines Bauwerks anzusehen sein sollen, wenn es sich bei ihnen um Betriebsvorrichtungen i.S. von § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG handelt, schließt sich der erkennende Senat dem nicht an.

#### 4. Exkurs mit Blick nach vorn

Wenn danach die Revision des FA unbegründet ist, weil das FG hat zu Recht entschieden hat, dass der Einbau von Betriebsvorrichtungen in ein Gebäude und damit in ein Bauwerk im Hinblick auf die eigenständige Betriebsfunktion der Betriebsvorrichtung weder eine Werklieferung noch eine Leistung ist, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, so ist fraglich, ob es bei dieser Rechtslage bleiben kann. Die Rechtsanwendung wäre einfach, wenn man nur auf das nationale Recht abstellte: Hier ist die Entrauchungsanlage eine Betriebsvorrichtung; denn die Werkshalle, um die es hier ging, verfügte bereits über ein eigenes Klimaanlage-System. Eine Betriebsvorrichtung ist nach einhelligem Verständnis im deutschen Zivil- und Bewertungsrecht kein Bauwerk. Damit handelt es bei der Installation der Entrauchungsanlage nicht um eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Bauwerk (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG n.F.). Aber das Unionsrecht stellt gar nicht auf „Bauwerk“ ab, sondern bezieht sich auf „Grundstücke“. Art. 199 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL betrifft die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken. Die MwStSystRL sagt aber nicht, was unter Grundstück zu verstehen ist. Der Senat konnte aus Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL im Verhältnis zu Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL schließen, dass Vorrichtungen und Maschinen nicht unter den Begriff des Grundstücks fallen. Das könnte sich aber ab dem 1.1.2017 ändern. Denn was unter „Grundstück“ zu verstehen ist, regelt ab dann die DVO zur MwStSystRL (i.d.F. der DVO - EU - Nr. 1042/2013 v. 7.10.2013, ABi EU 2013, L 284 zur Änderung der DVO zur MwStSystRL bezüglich des Ortes der Dienstleistung; zur Anwendbarkeit Art. 3 der VO). Danach gilt für die Zwecke der Anwendung der MwStSystRL als „Grundstück“ unter anderem „d) Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.“ Darunter dürften auch Betriebsvorrichtungen fallen.

## II. Erwerb des Restanteils an einem Mährescher vom Gemeinschaftler einer Bruchteilsgemeinschaft und nachfolgende Veräußerung des Mähreschers an einen Dritten

1. Die unentgeltliche Überlassung eines in Bruchteilsgemeinschaft erworbenen Gegenstands (Mährescher) an einen der Gemeinschaftler begründet weder eine eigene Rechtspersönlichkeit noch eine wirtschaftliche Tätigkeit der Ge-