

auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind“.

Die Vorschrift ist mit Wirkung vom 1.1.2010 in das UStG eingefügt worden (Hotelsteuer).

Sachverhalt

Die Klägerin betrieb ein Hotel, in dem sie ausschließlich „Übernachtungen mit Frühstück“ anbot. Im Zimmerpreis war das Frühstück mit einem bestimmten Anteil kalkulatorisch enthalten.

Die Klägerin unterwarf ihre (kalkulatorisch ermittelten) Frühstücksumsätze an Hotelgäste dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.

Dagegen forderte das FA für den auf das Frühstück entfallenden Teil des Gesamtpreises den Regelsteuersatz von 19 %.

Das FG folgte der Ansicht des FA (Sächsisches FG, Urteil vom 14.12.2010, 3 K 1116/10, Haufe-Index 2688941).

Entscheidung

Zu Recht, wie der BFH befand, weil die Frühstücksleistungen „nicht unmittelbar der Vermietung“ i. S. d. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG dienen.

Dass die Steuerbegünstigung für Übernachtungen nach dem Willen des Gesetzgebers nicht auch das Frühstück umfassen sollte, war zudem im Gesetzgebungsverfahren ausdrücklich erörtert und beschlossen worden.

Prof. Dr. Hans-Friedrich Lange

Person des Steuerschuldners für Werklieferungen und sonstigen Leistungen mit Bezug zu Bauwerken

Leitsatz

1. § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG 2005 ist entgegen Abschn. 182a Abs. 11 UStR 2005 einschränkend dahingehend auszulegen, dass es für die Entstehung der Steuerschuld darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Werklieferung oder sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet.

2. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten bauwerksbezogenen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen i. S. d. § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG 2005 an den insgesamt von ihm erbrachten steuerbaren Umsätzen kommt es entgegen Abschn. 182a Abs. 10 UStR 2005 nicht an.

BFH, Urteil vom 22.8.2013 – V R 37/10

Volltext digital: Haufe-Index 5805174

Kommentierung digital: Haufe-Index 6007323

Normenkette: § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a. F., § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG, § 3 Abs. 4 UStG, Art. 21, Entscheidung 2004/280/EG

Praxis-Hinweise

1. § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a. F. (heute: § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG) ordnet an, dass der **Leistungsempfänger Steuerschuldner** für bauwerksbezogene Werklieferungen und sonstige Leistungen i. S. v. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG a. F. (§ 13b

Abs. 2 Nr. 4 UStG) ist, wenn er selbst derartige Leistungen als Unternehmer erbringt.

Unionsrechtliche Grundlage für die Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a. F. war eine Deutschland durch den Rat der Europäischen Gemeinschaft erteilte Ermächtigung (Entscheidung 2004/280/EG). Danach bestand die Befugnis, abweichend von den Regelungen der 6. EG-RL „bei der Erbringung von Bauleistungen an einen Steuerpflichtigen“ den „Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen als Mehrwertsteuerschuldner“ zu bestimmen.

2. Die Anwendung von § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a. F. auf **Bauträger** hat eine wechselhafte Geschichte hinter sich.

a) Die Finanzverwaltung ging zunächst davon aus, dass § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a. F. nicht für Bauträger gilt, soweit sie ausschließlich Umsätze erbringen, die unter das GrESTG fallen (BMF, Schreiben vom 31.3.2004, BStBl I 2004, 453, Rz. 17).

b) Mit Wirkung ab 1.1.2010 änderte die Finanzverwaltung ihre Auffassung dahingehend, dass Bauträger, die die 10 %-Grenze überschreiten, Steuerschuldner nach § 13b UStG sind (BMF, Schreiben vom 16.10.2009, BStBl I 2009, 1298 und vom 11.3.2010, BStBl I 2010, 254). Was sich daraus ergeben sollte, war zunächst unklar.

Später präziserte die Finanzverwaltung ihre Auffassung dahingehend, dass Bauträger, die eigene Grundstücke zum Zwecke des Verkaufs bebauen, eine bloße

Grundstückslieferung ausführen, wenn sie die Grundstücke erst nach Fertigstellung vermarkten und somit einen reinen Kaufvertrag mit dem Erwerber schließen. Werden Verträge mit den Kunden demgegenüber bereits zu einem Zeitpunkt geschlossen, in dem der Kunde noch Einfluss auf die Bauausführung und Baugestaltung nehmen kann, sollte unabhängig vom Umfang der Einflussnahme ein Werk- oder Werklieferungsvertrag vorliegen, sodass der Bauträger eine Bauleistung selbst dann erbringt, wenn sein Umsatz nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfrei ist (Abschn. 13b.3 Abs. 8 Sätze 4 bis 7 UStAE i. d. F. des BMF-Schreibens vom 12.12.2011, BStBl I 2011, 1289).

3. Der BFH hatte im vorliegenden Streitfall Zweifel, ob für § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG eine hinreichende Grundlage im Unionsrecht besteht, und richtete ein **Vorabentscheidungsersuchen** an den EuGH (BFH, Beschluss vom 30.6.2011, V R 37/10, BStBl II 2011, 842). Der **EuGH** antwortete hierauf mit Urteil vom 13.12.2012, C-395/11, **BLV Wohn- und Gewerbebau**, BFH/PR 2013, 159 dahingehend, dass der Begriff der Bauleistungen i. S. d. Deutschland erteilten Ermächtigung sowohl Dienstleistungen als auch Lieferungen umfasst. Zudem wies der EuGH darauf hin, dass Deutschland befugt sei, die Ermächtigung auch nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie einzelne Arten von Bauleistungen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben. Bei der Bildung dieser Untergruppen seien aber die Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit zu beachten. Das vorliegende Gericht habe die **Maßnahmen zu ergreifen**, die erforderlich sind, um die nachteiligen **Folgen einer gegen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit oder der Rechtssicherheit verstoßenden Anwendung von § 13b UStG auszugleichen**.

4. Auf dieser Grundlage **verneint** der BFH die Anwendung von § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a. F. auf **Bauträger**, die fremde Grundstücke bebauen und steuerfrei liefern.

a) Gegen die Anwendung von § 13b UStG auf derartige Bauträger sprechen zwei Argumente. Zum einen führen Bauträger Lieferungen aus, bei denen es sich nicht um bauwerksbezogene Werklieferungen handelt. Der BFH führt hierfür an, dass die **Werklieferung** die Be- oder Verarbeitung **eines für den Leistenden fremden Gegenstandes** wie z. B. auch die Be- oder Verarbeitung eines fremden Grundstücks voraussetzt. Auf Bauträger, die eigene Grundstücke bebauen, trifft dies nicht zu.

Zum anderen verweist § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a. F., wonach der Leistungsempfänger die § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG bezeichnete Leistung selbst erbringen muss, nicht nur auf das Erfordernis einer bauwerksbezogenen Werklieferung oder sonstigen

Leistung, sondern entsprechend dem Einleitungssatz des § 13b Abs. 1 Satz 1 UStG auch auf das Erfordernis eines **steuerpflichtigen Umsatzes**. Liefert der Bauträger nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei, scheidet die Anwendung von § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a. F. daher auch aus diesem Grund aus.

b) Für die daneben zu beantwortende Frage, ob der Leistungsempfänger **als Bauträger** in der vorstehend beschriebenen Weise oder **als Bauunternehmer**, der steuerpflichtige Bauleistungen erbringt, tätig ist, kann § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a. F. in unterschiedlicher Weise ausgelegt werden.

aa) Nach dem **Wortlaut** von § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a. F. kommt es nur darauf an, dass der Leistungsempfänger überhaupt Werklieferungen oder sonstige Leistungen mit dem erforderlichen Bauwerksbezug erbringt. Bezieht der Leistungsempfänger eine derartige Leistung z. B. für ein Bauvorhaben im Inland, das er für Zwecke verwendet, die nicht zu einer Steuerschuld nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a. F. führen, erbringt der Leistungsempfänger aber im Ausland eine bauwerksbezogene Werklieferung oder sonstige Leistungen, die ihrer Art nach dieser Vorschrift unterliegt, wäre der Leistungsempfänger anstelle des Leistenden Steuerschuldner. Eine rechtssichere Anwendung der Vorschrift ist so aber nicht zu gewährleisten, da der Leistende nicht zuverlässig beurteilen kann, ob – nach den weltweiten Verhältnissen des Leistungsempfängers – er oder sein Auftraggeber Steuerschuldner ist.

bb) Die **Finanzverwaltung** legt die Vorschrift in der Weise aus, dass es darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger **nachhaltig** bauwerksbezogene Werklieferungen oder sonstige Leistungen erbringt. Hierfür stellt die Finanzverwaltung auf eine 10 %-Grenze in Bezug auf die weltweiten Ausgangsumsätze des Leistungsempfängers ab. Auch diese Auslegung ermöglicht es dem Leistenden aber nicht, rechtssicher zu beurteilen, wer Steuerschuldner ist.

cc) In seinem Urteil vom 22.8.2013 entscheidet sich der BFH daher unter Berücksichtigung des **EuGH-Urteils BLV Wohn- und Gewerbebau** für eine dritte Auslegungsmöglichkeit. Danach kommt es darauf an, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte bauwerksbezogene Werklieferung oder sonstige Leistung **seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet**. Ähnlich wie beim Vorsteuerabzug ist dann entscheidend, dass der Leistungsempfänger die bauwerksbezogene Werklieferung oder sonstige Leistung bezieht, um mit diesem Leistungsbezug selbst eine derartige Leistung zu erbringen. Auch diese Auslegung beseitigt nicht alle Schwierigkeiten, die sich für den Leistenden bei Bestimmung der Person des Steuerschuldners ergeben. Der BFH geht aber davon aus, dass dem Erfordernis, rechtssicher zu bestimmen, wer Steuer-

schuldner ist, durch das Abstellen auf die konkreten Umstände auf der jeweiligen Baustelle am ehesten genügt werden kann.

5. Die zu § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a.F. ergangene Rechtsprechung gilt in gleicher Weise für die inhaltlich unverändert ab 1.7.2010 als § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG fortgeführte **Nachfolgeregelung**. Insoweit ergibt sich auch aus der geänderten **unionsrechtlichen Grundlage** keine Änderung. Seit 1.1.2007 gestattet Art. 199 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL bei Erbringung bestimmter „Bauleistungen“ den „steuerpflichtigen Empfänger“ als Steuerschuldner zu bestimmen. Für die Entscheidung des BFH ist diese Änderung ohne Bedeutung.

6. Die sich aus dem BFH-Urteil ergebenden Konsequenzen sind für die Finanzverwaltung auch deshalb gravierend, da das FA für die Erbringung von Werklieferungen und sonstigen Leistungen mit Bauwerksbezug nunmehr u. U. **keinen** der am Leistungsaustausch Beteiligten als **Steuerschuldner** in Anspruch nehmen kann. Liegt auf der Grundlage des BFH-Urteils vom 22.8.2013 keine Steuerschuld des Leistungsempfängers vor, kann sich eine nachträgliche Inanspruchnahme des Leistenden z. B. von vornherein erübrigen, wenn dieser nicht mehr existent oder insolvent ist.

Noch schmerzlicher dürfte für die Finanzverwaltung sein, dass eine Inanspruchnahme des Leistenden, der nach Maßgabe der Verwaltungsauffassung nicht Steuerschuldner war, auch an **§ 176 Abs. 2 AO** scheitern kann. In seinem Urteil v. 22.8.2013 hat der BFH Regelungen der auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 7 GG erlassenen Umsatzsteuerrichtlinien und damit eine „allgemeine Verwaltungsvorschrift“ i. S. v. § 176 Abs. 2 AO, die die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates erlassen hat, verworfen. Nach allgemeinen Grundsätzen steht § 176 Abs. 2 AO auch einer Änderung aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung gem. § 164 AO entgegen (vgl. z. B. BFH, Urteil vom 5.9.2000, IX R 33/97, BStBl II 2000, 676).

In Bezug auf eine mögliche Änderung nach § 174 AO ist zu beachten, dass der BFH in Einzelfällen die Geltendmachung von Vertrauensschutz gem. § 176 AO als **Verstoß gegen Treu und Glauben** angesehen hat (vgl. z. B. BFH, Urteil vom 8.2.1995, I R 127/93, BStBl II 1995, 764). Dies betraf aber zum einen die Vornahme von Folgeänderungen beim selben Steuerpflichtigen. Zum anderen dürfte für die Annahme eines treuwidrigen Verhaltens des Leistenden, der

auf der Grundlage der Verwaltungsauffassung davon ausgehen dürfte, dass er nicht Steuerschuldner ist und der deshalb von seinem Kunden nur ein Entgelt ohne Umsatzsteuer vereinnahmt, keine Grundlage bestehen.

Diese Konsequenzen zeigen, dass sich der Gesetzgeber, der den Anwendungsbereich des reverse charge nach § 13b UStG in der Vergangenheit beständig erweitert hat und wohl auch noch weiter erweitern will, in eine **gefährliche Situation** für den Fall begibt, dass die insoweit bestehenden Vorschriften unzutreffend angewendet werden. Verwirklicht sich das Risiko, dass bei einem Massensachverhalt für unstreitig steuerpflichtige Leistungen niemand als Steuerpflichtiger in Anspruch genommen werden kann, ist – fiskalisch gesehen – der Katastrophenfall eingetreten.

Sachverhalt

Die Klägerin beauftragte einen Bauunternehmer mit der Errichtung eines Wohnhauses, dessen Wohnungen sie steuerfrei veräußerte. Die Klägerin, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war, ging zunächst davon aus, dass sie nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a.F. Steuerschuldner sei, da sie ihrerseits zu mehr als 10 % bauwerksbezogene Leistungen erbracht habe. Sie stellte später fest, dass sie diese Grenze unterschritten hat, und beantragte eine Änderung nach § 164 AO, um die bei ihr erfolgte Versteuerung rückgängig zu machen. FA und FG (FG Münster vom 1.9.2010, 5 K 3000/08 U, Haufe-Index 2565627, EFG 2011, 278) lehnten dies ab.

Entscheidung

Im Revisionsverfahren richtete der BFH ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH. Unter Berücksichtigung des daraufhin ergangenen EuGH-Urteils sah der BFH die Revision der Klägerin als begründet an, hob das Urteil des FG auf und gab der Klage statt. Die Klägerin sei nicht Steuerschuldner gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a.F., da sie die steuerpflichtig empfangene bauwerksbezogene Werklieferung nicht ihrerseits für die Erbringung einer derartigen Leistung verwendet habe. Ihre Leistung sei zum einen steuerfrei. Zum anderen sei die Lieferung eines eigenen Grundstücks weder eine Werklieferung noch eine sonstige Leistung.

Dr. Christoph Wäger