

BFH, Urteil vom 12.12.2012 – XI R 30/10*Volltext digital: Haufe-Index 3612800**Kommentierung digital: Haufe-Index 3651662***Normenkette:** § 3a Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 4 UStG 1993, Art. 9 Abs. 1, Art. 28b Teil E Abs. 3 6. EG-RL**Praxis-Hinweise**

Nach § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Eine Vermittlungsleistung wird allerdings nach § 3a Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

Sachverhalt

Streitig war, ob die Vermittlung (Werbung) neuer Mitglieder für Vereine (Tierhilfswerke/Tierschutzvereine) mit Sitz in Österreich und in den Niederlanden der Umsatzbesteuerung in Deutschland unterliegt.

Die Vermittlung erfolgte im Auftrag der in der Schweiz ansässigen X-AG. Die X-AG hatte sich gegenüber den Vereinen zur Werbung von Mitgliedern für die Vereine verpflichtet. Diese Aufgabe hatte die X-AG der im Inland ansässigen Klägerin, einer GmbH, als selbstständiger Handelsvertreterin übertragen.

Für jede vermittelte Mitgliedschaft erlangte die Klägerin gegen die X-AG einen Anspruch auf Erst- sowie Folgeprovisionen bzw. einen prozentualen Vergütungsanspruch auf alle Mitgliedsbeiträge, die bei dem jeweiligen Verein eingingen.

Das FA war der Meinung, dass es sich bei der Tätigkeit der Klägerin um Leistungen handele, die als sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 1 UStG im Inland steuerbar (und auch steuerpflichtig) seien.

Das FG gab der Klage mit der Begründung statt, entgegen der Auffassung des FA seien die Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG erfüllt.

Im Streitfall habe die Klägerin der in der Schweiz ansässigen X-AG Provisionsumsätze vermittelt (Niedersächsisches FG, Urteil vom 2.9.2010, 5 K 95/06, Haufe-Index 2529542, EFG 2011, 388).

Entscheidung

Die Revision des FA führte zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage.

Der BFH entschied, der Ort der Leistung bestimme sich gem. § 3a Abs. 1 UStG nach dem Unternehmenssitz der Klägerin, der sich in Deutschland befinde.

Die Klägerin habe gegenüber der X-AG im eigenen Namen und für eigene Rechnung sonstige Leistungen i. S. v. § 3 Abs. 9 UStG in Form von Vermittlungsleistungen erbracht. § 3a Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG greife nicht ein. Denn die Klägerin habe mit der Vermittlung (Werbung) von Vereinsmitgliedern gegenüber der X-AG keine „Umsätze“ i. S. dieser Vorschrift vermittelt. Die Gewährung einer Mitgliedschaft in einem Verein, die eine Beitragspflicht auslöse, stelle keinen Umsatz dar. Insoweit fehle es an einem Leistungsaustausch i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Zwar habe die erfolgreiche Tätigkeit der Klägerin (auch) dazu geführt, dass dadurch Provisionsansprüche der X-AG gegenüber den Vereinen ausgelöst wurden. Der wesentliche Gehalt der Leistung der Klägerin habe jedoch darin bestanden, dass sie gegenüber der X-AG als Leistungsempfängerin Mitglieder für die Vereine geworben habe.

Die von der Klägerin erbrachten Leistungen seien weder nach § 4 Nr. 5 Buchst. c UStG (Vermittlung der Umsätze, die ausschließlich im Drittlandsgebiet bewirkt werden) noch nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG (Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Vereinigungen) von der Steuer befreit. Auch insoweit fehle es im Streitfall an der Vermittlung von „Umsätzen“.

Prof. Dr. Hans-Friedrich Lange

Umsatzsteuerbefreiung für ambulante Pflegeleistungen

Leitsatz

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-RL zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage verbietet es bei einer Auslegung im Licht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, dass die Mehrwertsteuerbefreiung

der von gewerblichen Leistungserbringern erbrachten ambulanten Pflege von einer Bedingung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden abhängig gemacht wird, nach der die Kosten dieser Pflege im vorangegangenen Kalenderjahr in mindestens zwei Drittel der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sein müssen, wenn diese Bedingung nicht geeignet ist, im Rah-

men der für die Zwecke dieser Vorschrift erfolgenden Anerkennung des sozialen Charakters von Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, die Gleichbehandlung zu gewährleisten.

EuGH, Urteil vom 15.11.2012 – C-174/11 – Ines Zimmermann –

Volltext digital: Haufe-Index 3478061

Kommentierung digital: Haufe-Index 3586691

Normenkette: Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und Abs. 2 6. EG-RL, § 4 Nr. 16 und Nr. 18 UStG

Praxis-Hinweise

Der BFH hatte mit Beschluss vom 2.3.2011, XI R 47/07, den EuGH gefragt, ob die 2/3-(später 40 %-)Grenze in § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG mit Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und/oder Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-RL vereinbar und ob dabei von Bedeutung sei, dass das UStG dieselben Leistungen (im Vorlagefall ambulanten Pflegedienstes) unter anderen Voraussetzungen als steuerfrei behandelt, wenn diese Leistungen von den in § 4 Nr. 18 bezeichneten Personen und unter den dort genannten Bedingungen steuerfrei erbracht werden.

1. Zur Beurteilung als „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene“ Leistung verweist der EuGH auf den Grundsatz der engen Auslegung von Steuerbefreiungen und auf entschiedene Parallelfälle (Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftiger Personen von ambulanten Pflegediensten) sowie darauf, dass es Sache des nationalen Gerichts ist, dies unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung zu beurteilen. Jedenfalls ist Voraussetzung für die Beurteilung als „eng verbunden“, dass die betreffenden Lieferungen oder Dienstleistungen **zur Ausübung der von der Steuer befreiten Tätigkeiten unerlässlich sind.**

2. Zur **Anerkennung als „Einrichtung mit sozialem Charakter“** sind mehrere Gesichtspunkte zu berücksichtigen: Zu ihnen können zählen das Bestehen spezifischer Vorschriften (nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Regelungen im Bereich der sozialen Sicherheit) sowie das mit den betreffenden Tätigkeiten verbundene Gemeinwohlinteresse. Relevant ist die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, und der Aspekt, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden. **Auf die Regelung des Unionsrechts kann sich der Steuerpflichtige berufen;** das nationale Gericht hat dann zu prüfen, ob es sich im

Sinne der Richtlinie um eine „als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung“ handelt.

3. Die Antwort zur 2/3- bzw. 40 %-Grenze bestätigt eine frühere Entscheidung (EuGH, Urteil vom 16.9.2002, C-141/00, Kügler), nach der es mit Unionsrecht vereinbar ist, dass die Kosten für die betreffenden Leistungen ganz oder zum überwiegenden Teil von den gesetzlichen Sozialversicherungs- oder Sozialhilfeträgern übernommen worden sein müssen.

4. Zum Erfordernis, dass auf das vorangegangene Kalenderjahr abzustellen ist, soll das nationale Gericht prüfen, ob dies zur Folge hat, dass im ersten Jahr dieser Tätigkeiten oder sogar in den ersten beiden Kalenderjahre die Anerkennung des „sozialen Charakters“ des betreffenden Leistungserbringers im Sinne dieser Vorschrift automatisch und zwangsläufig ausgeschlossen ist. Ist das der Fall, lässt sich die Einschränkung nicht mit dem Einleitungssatz des Art. 13 Teil A Abs. 1 (Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen und Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen) rechtfertigen.

5. Von besonderer Bedeutung sind die Ausführungen zu § 4 Nr. 18 UStG und zum Neutralitätsgrundsatz. Letzterer sei kein Primärrecht. Er könne daher nicht für die Gültigkeit (oder Ungültigkeit) eines unionsrechtlich geregelten Befreiungstatbestandes herangezogen werden und erlaube auch nicht, dessen Geltungsbereich auszuweiten, wenn es keine eindeutige Bestimmung gibt. Welche gemeinnützigen Tätigkeiten zu befreien sind, welche die Mitgliedstaaten befreien dürfen und unter welchen Bedingungen dies geschehen darf, ergibt sich danach ausschließlich und abschließend aus den Regelungen der Richtlinie. Der unionsrechtliche Neutralitätsgrundsatz ist danach insbesondere durch die unterschiedliche Behandlung von öffentlich-rechtlichen und privaten Einrichtungen nicht berührt.

Der Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter steht die Gewinnerzielungsabsicht der Einrichtung nicht entgegen. Bei der Anerkennung als „Einrichtung mit sozialem Charakter“ darf daher die Gewinnerzielungsabsicht nicht als Differenzierungsmerkmal berücksichtigt werden. Hinsichtlich der **Anerkennung** „als Einrichtung mit sozialem Charakter“ ist daher eine unterschiedliche Anwendung der – grundsätzlich zulässigen – 40 %-Grenze auf verschiedene private Einrichtungen (private Unternehmer mit Gewinnerzielungsabsicht einerseits und juristische Personen ohne Gewinnerzielungsabsicht (§ 4 Nr. 18 UStG) unionsrechtlich nicht zulässig. Davon zu unterscheiden ist die **fakultative Berechtigung** der Mitgliedstaaten nach Art. 13 Teil A Abs. 2 der 6. EG-RL, die Anerkennung (generell) von

den dort genau bezeichneten Bedingungen abhängig zu machen.

Sachverhalt

Eine examinierte Krankenschwester begann im Juni 1993 mit dem selbstständigen ambulanten Pflegedienst; in diesem Jahr waren 58 % der von ihr versorgten Menschen Privatzahler, und das FA versagte deshalb die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG.

Entscheidung

Die wesentlichen Grundsätze für die Beurteilung von eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen, ergeben sich aus den Praxis-Hinweisen.

Dr. Suse Martin

Begriff der Bauleistung und die Ermächtigung zur Umkehr der Steuerschuld

Leitsatz

1. Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290/EG des Rates vom 30.3.2004 zur Ermächtigung Deutschlands zur Anwendung einer von Artikel 21 der 6. EG-RL zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichenden Regelung ist dahin auszulegen, dass der Begriff der „Bauleistungen“ in dieser Bestimmung neben den als Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der 6. EG-RL vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2004/7/EG des Rates vom 20.1.2004 geänderten Fassung eingestuften Umsätzen auch die Umsätze umfasst, die in der Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie bestehen.

2. Die Entscheidung 2004/290 ist dahin auszulegen, dass die Bundesrepublik Deutschland berechtigt ist, die ihr mit dieser Entscheidung erteilte Ermächtigung nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie einzelne Arten von Bauleistungen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben. Bei der Bildung dieser Untergruppen hat dieser Mitgliedstaat den Grundsatz der steuerlichen Neutralität sowie die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts, wie insbesondere die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit, zu beachten. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände zu überprüfen, ob dies im Ausgangsverfahren der Fall ist, und gegebenenfalls die Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um die nachteiligen Folgen einer gegen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit oder der Rechtssicherheit verstößenden Anwendung der in Rede stehenden Vorschriften auszugleichen.

EuGH, Urteil vom 13.12.2012 – C-395/11 – Schulz –

Volltext digital: Haufe-Index 3515597

Kommentierung digital: Haufe-Index 3591198

Normenkette: 6. EG-RL Art. 5 Abs. 5, Art. 27 Abs. 1, Art. 2 Nr. 1 Entscheidung 2004/290/EG, § 13b, § 3 Abs. 4 UStG

Praxis-Hinweise

Die Entscheidung ergeht zur EuGH-Vorlage des BFH vom 30.6.2011, V R 37/10 (BFH/NV 2011, 1633) zur Vereinbarkeit von § 13b UStG mit der Entscheidung des Rates 2004/290/EG vom 30.3.2004.

1. Nach Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290 kann der Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen als Mehrwertsteuerschuldner bestimmt werden „in folgenden Fällen“: „bei der Erbringung von Bauleistungen an einen Steuerpflichtigen“. Der in der 6. EG-RL in Art. 5 Abs. 5 verwendete Begriff „Bauleistungen“ („Als Lieferungen ... können die Mitgliedstaaten die Erbringung bestimmter Bauleistungen betrachten“) sei nicht definiert und umfasse auch Lieferungen.

2. Nicht überraschend ist, dass ein Mitgliedstaat von einer Ermächtigung zu einer Abweichung von der allgemein geltenden Regelung – hier „für Bauleistungen“ – bei Beachtung des Neutralitätsgrundsatzes diese auch nur auf konkrete und spezifische Bereiche beschränken darf, wenn diese den Rahmen der Ermächtigung nicht überschreiten. Insoweit gelten dieselben Grundsätze wie für die – für die Mitgliedstaaten fakultativen – Ausnahmen von einer Richtlinienbestimmung (z. B. in Bezug auf die fakultative Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes). Zulässig war daher die Umsetzung der Ermächtigung nur beschränkt auf solche Leistungsempfänger, die selbst Unternehmer „im Bausektor i. S. d. 6. EG-RL“ sind.