

UR

Umsatzsteuer- Rundschau

Heft 1

5. Januar 2015

S. 1 – 44

PVSt 6791

Herausgegeben
in Verbindung mit dem
UmsatzsteuerForum e.V.

Mit
App-Freischaltcode

Fachbeirat: RA u. StB Prof. Dr. Hans Nieskens · Prof. Dr. Markus Achatz · StB Dr. Herbert Becherer · Prof. Dr. Joachim Englisch · MinRat Dipl.-Fw. Stephan Filtzinger · Matthias Gronemann · Vors. RiBFH Dr. Bernd Heuermann · StB Dipl.-Fw. M.B.L. Jürgen Scholz · Prof. Dr. Hermann-Josef Tehler · MinDirig. a.D. Werner Widmann

Aufsatz

Angelika Ringwald

Umsatzbesteuerung von **Leistungen der öffentlichen Hand** – Vorschlag einer Neuregelung des §2b UStG-E 1

Diskussionsbeitrag

Werner Widmann

Umsatzbesteuerung der juristischen Person öffentlichen Rechts – Entwurf der Finanzministerkonferenz eines neuen §2b UStG 5

Rechtsprechung

Steuerbefreiungen: Steuerfreiheit der Durchführung von Raucherentwöhnungsseminaren (BFH v. 26.8.2014) 16

Steuersätze: Ermäßigter Steuersatz bei Verabreichung eines Starkssolebades (Floating) (BFH v. 28.8.2014) 19

Vorsteuerabzug: Überlassung von Geschäftsführerwohnungen mit Einrichtung – kein Vorsteuerabzug bei von vornherein beabsichtigter Verwendung der Eingangsleistung für eine unentgeltliche Wertabgabe (BFH v. 8.10.2014) 33

Vorsteuerabzug: Vorsteuerabzug eines geschäftsführenden Gesellschafters einer GbR aus dem Erwerb eines Mandantenstammes (BFH v. 26.8.2014) 35

Verwaltungsentscheidung

Steuersätze: Ermäßigter Steuersatz für Umsätze mit Hörbüchern (BMF v. 1.12.2014) 42

ottoschmidt

www.umsatzsteuer-rundschau.de

Mit freundlicher Empfehlung Ihrer Mandanten.



NEU

Spiegelberger/Schallmoser, **Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht.** Bearbeitet von RiBFH Dr. Ulrich Schallmoser, Notar a.D. Dr. Sebastian Spiegelberger, Dipl. Wi.Jur. (Univ.) Andreas Fietz, Notar Dr. Ottmar Fleischer, Notar Dr. Stefan Gottwald, RA, StB, vBP Klaus Koch, RA, FASt, WP, StB Prof. Dr. Thomas Küffner, Notar Dr. Martin Leiß, Notar Dr. Manfred Rapp, Notar Lucas Wartenburger. 2., neu bearbeitete und erweiterte Auflage 2015, rd. 900 Seiten Lexikonformat, gbd., inklusive CD mit allen Mustern, 139,- €. ISBN 978-3-504-25388-2

Jeder Mandant erwartet Beratung und Vertragsgestaltung aus einem Guss, die den zivilrechtlichen Gesichtspunkten der Übertragung und Nutzung von Immobilien wie den damit verbundenen Steuerfolgen gleichermaßen Rechnung trägt.

Wer hier kein unnötiges Risiko eingehen will, greift kurzerhand zu diesem Buch, das Ihnen alle praxisrelevanten Fragen der wechselseitigen Verzahnung zivil- und steuerrechtlicher Aspekte zusammenhängend erläutert und passgenauen Lösungen zuführt – samt umfangreichen Mustern und Formulierungsvorschlägen. Ein Buch, das in seiner Art bis heute praktisch einzigartig ist.

Spiegelberger/Schallmoser, Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht. Erst Probe lesen, dann bestellen bei www.otto-schmidt.de/ssw2

ottoschmidt

Inhaltsverzeichnis

Aufsatz

Angelika Ringwald

Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand – Vorschlag einer Neuregelung des § 2b UStG-E

- tegorie 5; MwStSystRL Art.98 Abs.1 i.V.m. Anhang III Nr.5)
BFH, Urt. v. 2.7.2014 – XI R 39/10 28
- Vorsteuerabzug:** Überlassung von Geschäftsführerwohnungen mit Einrichtung – kein Vorsteuerabzug bei von vornherein beabsichtigter Verwendung der Eingangsleistung für eine unentgeltliche Wertabgabe
(UStG § 3 Abs.9a Nr.2, § 15)
BFH, Urt. v. 8.10.2014 – V R 56/13 33

Diskussionsbeitrag

Werner Widmann

Umsatzbesteuerung der juristischen Person öffentlichen Rechts – Entwurf der Finanzministerkonferenz eines neuen § 2b UStG

- Vorsteuerabzug:** Vorsteuerabzug eines geschäftsführenden Gesellschafters einer GbR aus dem Erwerb eines Mandantenstammes
(6. EG-Richtlinie Art.4 Abs.1 und 2, Art.17 Abs.2 Buchst.a; UStG § 2 Abs.1, § 15 Abs.1 Satz 1 Nr.1, § 15 Abs.2 Satz 1 Nr.1)
BFH, Urt. v. 26.8.2014 – XI R 26/10 35
- 5

Harmonisierung in der EU

Sonderregelung für Anlagegold: Verzeichnis der Goldmünzen für das Jahr 2015
(MwStSystRL Art.344 und 345; UStG § 25c Abs.2)
BMF, Schr. v. 25.11.2014 – IV D 1 - S 7068/07/10001-06 – DOK 2014/1048714

12

Rechtsprechung

Steuerbefreiungen: Steuerfreiheit der Durchführung von Raucherentwöhnungsseminaren
(UStG § 4 Nr.14; 6. EG-Richtlinie Art.13 Teil A Abs.1 Buchst.c)
BFH, Urt. v. 26.8.2014 – XI R 19/12

16

Steuersätze: Ermäßigter Steuersatz bei Verabreichung eines Starksolebades (Floating)
(UStG § 12 Abs.2 Nr.9 Satz 1; MwStSystRL Art.98 Abs.2 Satz 1, Art.98 Abs.3, Anhang III; FGO § 76 Abs.1 Satz 1, § 96 Abs.2, § 118 Abs.2; GG Art.103 Abs.1)
BFH, Urt. v. 28.8.2014 – V R 24/13

19

Steuersätze: Grundsätzlich kein ermäßigter Umsatzsteuersatz für Personenbeförderungsleistungen von Mietwagenunternehmern
(UStG § 12 Abs.1, § 12 Abs.2 Nr.10 Buchst.b; PBefG § 47, § 49 Abs.4; 6. EG-Richtlinie Art.12 Abs.3 Buchst.a Unterabs.3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5)
BFH, Urt. v. 2.7.2014 – XI R 22/10

22

Steuersätze: Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf von Mietwagenunternehmern durchgeführte Krankentransporte
(UStG § 12 Abs.1, § 12 Abs.2 Nr.10 Buchst.b; PBefG § 47, § 49 Abs.4; 6. EG-Richtlinie Art.12 Abs.3 Buchst.a Unterabs.3 i.V.m. Anhang H Ka-

Verwaltungsentscheidungen

Steuerbare Umsätze: Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Zahlungen aus öffentlichen Kassen für Baumaßnahmen an Kreuzungen von Eisenbahnen und Straßen sowie für Erhalt und Betrieb von Kreuzungen
(UStG § 1 Abs.1 Nr.1, § 10 Abs.1; EBKrG §§ 3, 13 und 14; AEG § 16 Abs.1 Nr.3)
OFD Niedersachsen v. 15.10.2014 - S 7100 - 30 - St 171

38

Steuerbefreiungen: Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen von Tagespflegepersonen – Änderung durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
(UStG § 4 Nr.25 Satz 2 Buchst.b Doppelbuchst. cc; EUBeitrHRVStRAnpG Art.7 Nr.1; SGB VIII § 23 Abs.1 und 3, § 24)
BMF, Schr. v. 8.12.2014 – IV D 3 - S 7183/07/10001 – DOK 2014/1067000

39

Bemessungsgrundlage: Entgelt von dritter Seite bei Zahlung eines Gerätebonus durch ein Mobilfunkunternehmen für die Abgabe eines Endgeräts durch den Vermittler eines Mobilfunkvertrags – BFH, Urt. v. 16.10.2013 – XI R 39/12, UR 2013, 962
(UStG § 3 Abs.1b Nr.3, § 10 Abs.1 Satz 3, § 14c Abs.1, § 15 Abs.1)
BMF, Schr. v. 4.12.2014 – IV D 2 - S 7100/10/10005 – DOK 2014/1064644

39

Bemessungsgrundlage: Zuwendungen und Ausgleichszahlungen für Verkehrsleistungen im öffentlichen Personennahverkehr
(UStG § 10 Abs.1 Satz 3, § 12 Abs.2 Nr.10)
OFD Niedersachsen, Vfg. v. 8.10.2014 – S 7200 - 283 - St 171

40

Steuersätze: Ermäßigter Steuersatz für Umsätze mit Hörbüchern
(UStG § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 i.V.m. Anlage 2 Nr. 50; JuSchG § 15 Abs. 1–3 und 6)
BMF, Schr. v. 1.12.2014 – IV D 2 – S 7225/07/10002 – DOK 2014/1064319

42

Steuerschuldnerschaft: Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften auf Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen – Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung
(UStG § 13b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 9 und 11)
BMF, Schr. v. 5.12.2014 – IV D 3 – S 7279/14/10002 – DOK 2014/1071127

43

Steuerberechnung: Umsatzsteuer-Umrechnungskurse für den Monat November 2014
(UStG § 16 Abs. 6)
BMF, Schr. v. 1.12.2014 – IV D 3 – S 7329/14/10001 – DOK 2014/1072490

43

Literatur

Zeitschriftenbeiträge

44

Beilagenhinweis:

Dieser Ausgabe liegt die Beilage Hüttemann, „Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht“, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, bei.
Wir bitten unsere Leser um freundliche Beachtung.

Die reformierte Selbstanzeige

Ab 2015 werden die Voraussetzungen, unter denen eine strafbefreiende Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung möglich ist, weiter verschärft.

Als steuerlicher Berater haben Sie sich neuen Herausforderungen zu stellen, riskiert doch Ihr Mandant bei einer unvollständigen Selbstanzeige seine Straffreiheit, während gleichzeitig Ihr Haftungsrisiko steigt. Die Beratung ist zudem außerordentlich diffizil, denn neben steuerrechtlichen Aspekten fließen auch strafrechtliche in die Selbstanzeigeberatung ein.



**Jetzt
vorbestellen**

In dieser Neuauflage werden Ihnen Inhalt und Auswirkungen dieser äußerst beratungsintensiven Materie dargestellt und erläutert. Alle relevanten Aspekte werden mit zahlreichen Hinweisen, Beispielen und Musterschriftsätzen veranschaulicht. Besondere Aufmerksamkeit wurde dabei auch auf die konkrete Anfertigung von Selbstanzeigen gelegt. Nutzen Sie das Praxis-Know-how des Autors, dem langjährigen Verteidiger in Steuer – und

Wirtschaftsstrafsachen, und reservieren Sie sich bereits jetzt Ihr Exemplar. Mehr Infos unter www.otto-schmidt.de/msa2

ottoschmidt

UStG Umsatzsteuer- Rundschau

Verlag Dr. Otto Schmidt

5. Januar 2015

Seiten 1–44

64. Jahrgang · 1/2015

Angelika Ringwald*

Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand

– Vorschlag einer Neuregelung des § 2b UStG-E –

Die Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand wird immer kritischer beleuchtet, was nicht zuletzt auf den Einfluss der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (ABl. EU Nr.L 347/2006, 1; berichtigt durch ABl. EU Nr.L 335/2007, 60; zuletzt geändert durch Art.1 Richtlinie 2013/61/EU vom 17.12.2013, ABl. EU Nr.L 353/2013, 5) zurückzuführen ist. Hier führen Begriffe wie „Wettbewerbsverzerrungen“ und „öffentlich-rechtliche“ Verträge zunehmend zu Abgrenzungsschwierigkeiten. Die nationalen Regelungen differieren insoweit von den Vorgaben des Unionsrechts und von Entscheidungen des EuGH, was für den Steuerpflichtigen bedeutet, dass er sich optional auf das Unionsrecht und die Rechtsprechung des EuGH berufen kann. Eine befriedigende steuersystematische Lösung stellt indessen diese Vorgehensweise keineswegs dar.

I. Nichtunternehmerische hoheitliche Tätigkeit der juristischen Personen öffentlichen Rechts

§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG-E lautet:

„Vorbehaltlich des Absatzes 4 gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des § 2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.“

§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG-E stellt damit den Grundsatz fest, wonach juristische Personen des öffentlichen Rechts, soweit sie Tätigkeiten ausführen, die sich auf die „Daseinsvorsorge“ konzentrieren, nicht Unternehmer sind. Der Begriff der „Daseinsvorsorge“ ist juristisch ein unbestimmter Rechtsbegriff, der seine recht-

Der deutsche Gesetzgeber hat daher mit Unterstützung zahlreicher Fachausschüsse den Versuch unternommen, im Rahmen der Neuregelung des § 2b UStG-E (FinMin. Bay., Schr. v. 31.7.2014 – 36 - S 7106 - 115 - 21 975/14, https://einzelhandel.de/index.php/themeninhalte/steuern/item/download/7149_53890b4fd1da786a2bf3d7f23ff8ff5b) eine Angleichung der nationalen Regelung an die Rechtsprechung des EuGH zu erarbeiten. Der vorliegende Beitrag soll diese Neuregelung vorstellen und dabei auch bereits auf Auslegungsfragen eingehen. Zu diesem Zweck soll die geplante Vorschrift sukzessive dargestellt werden. Dabei wird zunächst der Gesetzesvorschlag satzweise vorgestellt und anschließend kritisch beleuchtet.

liche Grundlage in der im Grundgesetz garantierten kommunalen Selbstverwaltung findet.¹ Dabei greift das Grundgesetz den Begriff „Daseinsvorsorge“ nicht auf, erfasst ihn aber mit der allgemeinen Kennzeichnung „alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft“. Diese Umschreibung versteht das BVerfG als jene „Bedürfnisse und Interessen, die in der örtlichen Gemeinschaft wurzeln oder auf sie einen spezifischen Bezug haben“², sowie Leistungen, „derer der Bürger zur Sicherung einer menschenwürdigen Existenz unumgänglich bedarf“³.

Auf EU-Ebene wird der Begriff der „Daseinsvorsorge“ indes nicht deckungsgleich mit dem nationalen Recht verwendet. Im Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft und im Vertrag über die Arbeits-

* Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin Dipl.-Vw. Angelika Ringwald, Master of International Taxation, ist in eigener Steuerkanzlei in Biberach tätig.

¹ Art. 28 Abs. 2 GG.

² BVerfG, Beschl. v. 23.11.1988 – 2 BvR 1619, 1628/83, BVerfGE 79, 127 (151) – Rastede-Entscheidung.

³ BVerfG, Beschl. v. 20.3.1984 – 1 BvL 28/82, BVerfGE 66, 248 (258).

Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand

weise der Europäischen Union wird von „Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse“⁴ gesprochen. Die Europäische Kommission versteht hierunter sowohl marktbezogene als auch nicht-marktbezogene Leistungen, die aufgrund der Bedeutung für das Allgemeinwohl mit besonderen Verpflichtungen für die Mitgliedstaaten belegt werden.⁵ Hierunter kann man alle öffentlichen Dienstleistungen verstehen, für die eine monetäre Gegenleistung erbracht wird, wie z.B. in Form einer Abfall- oder Wassergebühr oder auch als Entgelt für die Müllentsorgung. Das Unionsrecht grenzt hiervon die sogenannten nichtwirtschaftlichen Dienstleistungen von allgemeinem Interesse ab, die nicht unter den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union fallen. Das sind all jene hoheitlichen Tätigkeiten, für die vom Bürger kein Entgelt zu entrichten ist, wie z.B. Bildung, Militär.

§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG-E greift bei der Formulierung der Norm zurück auf den Wortlaut des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL, der die nicht steuerpflichtigen Tätigkeiten umschreibt mit Aufgaben, die der öffentlichen Hand „im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“. Die Erhebung von Gebühren oder Beiträgen soll dabei unerheblich sein, obwohl es dabei um öffentlich-rechtliche Geldleistungspflichten geht. Im Umkehrschluss wird daher festgelegt, dass die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts zumindest immer dann eine unternehmerische ist, wenn sie nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wird.⁶ Zusammen mit dem Begriff „Tätigkeit“ entsteht allerdings eine vollständige Veränderung der bisherigen umsatzsteuerrechtlichen Betrachtungsweise. Wurde bisher der im Körperschaftsteuerrecht geprägte Begriff des Betriebs gewerblicher Art⁷ auch für umsatzsteuerrechtliche Beurteilungszwecke herangezogen⁸, wird nun jede Tätigkeit der juristischen Person der öffentlichen Hand separat beurteilt und gegebenenfalls als unternehmerisch betrachtet – mit Ausnahme eben der Daseinsvorsorge. Diese Vorgehensweise führt zu einer Atomisierung der „Tätigkeiten“ und damit zu einem kaum zu bewältigenden Verwaltungsaufwand für Städte und Gemeinden. Sollen zukünftig tatsächlich Tätigkeiten einer Stadt wie z.B. der Kopieraufwand, der Werbeaufwand und dergleichen als eigene unternehmerische Leistung behandelt werden?

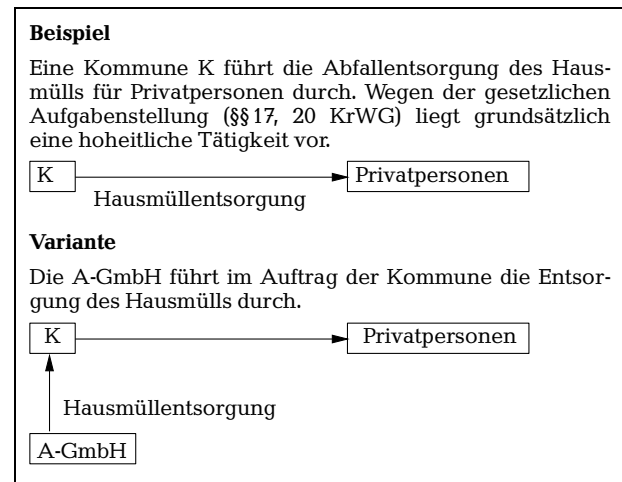
II. Größere Wettbewerbsverzerrungen durch eine Behandlung als Nichtunternehmer

§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG-E lautet:

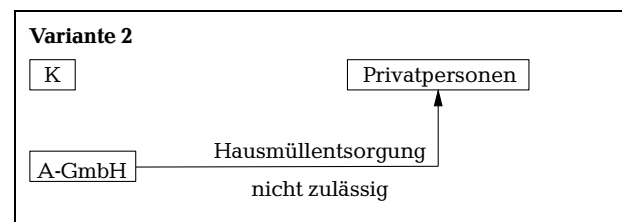
„Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.“

Eine unternehmerische Tätigkeit ist immer dann gegeben, wenn größere Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, gleichgültig ob es sich im Grundsatz um eine hoheitliche Tätigkeit handelt.

Dabei stellt sich zunächst die Frage, wann überhaupt eine „Wettbewerbsverzerrung“ zu konstatieren und wie diese zu definieren ist. Es könnte z.B. nur ein konkreter, vielleicht gar in einem räumlich abgegrenzten Bereich entstehender Wettbewerb gemeint sein, ein tatsächlich bestehender Wettbewerb oder aber auch ein hypothetischer Wettbewerb. Die Spanne der möglichen Auslegung ist hier sehr weitreichend, so dass eine eindeutige Abgrenzung sicherlich hilfreich wäre. Folgendes Beispiel soll einen Problempunkt verdeutlichen:



Man könnte durchaus auf den Gedanken kommen, die A-GmbH stünde zumindest in einem fiktiven Wettbewerb zu anderen Kommunen. Allerdings ist zu beachten, dass die A-GmbH eine direkte Leistung gegenüber den Privatpersonen aus gesetzlichen Gründen nicht vornehmen darf, weil die Aufgabe ausschließlich eine (landes-) rechtliche Verpflichtung der (sie beauftragenden) Kommune ist.



Aus diesem Grunde wäre eine konkrete Wettbewerbsverzerrung hier auszuschließen.

Der EuGH hat in seinem Urteil *Isle of Wight Council*⁹ den Begriff der Wettbewerbsverzerrungen ausgelegt.

4 Art. 86 Abs. 2 EGV, Art. 106 Abs. 2 AEUV.

5 *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Grünbuch zu Dienstleistungen von allgemeinem Interesse, KOM (2003) 270 endgültig v. 21.5.2003, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52003DC0270&from=DE>. Auf EU-Ebene wird der Begriff der Daseinsvorsorge mit dem Vertrag von Lissabon näher geregelt, siehe Art. 14 AEUV.

6 Umgesetzt wird hier die Entscheidung des EuGH, Urt. v. 16.9.2008 – Rs. C-288/07 – *Isle of Wight Council*, EuGH 2008, I-7203 = UR 2008, 816 m. Anm. *Küffner*.

7 Gem. § 4 KStG besteht ein Betrieb gewerblicher Art, wenn eine nachhaltig wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt wird und sich diese Tätigkeit innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt. Keine Betriebe gewerblicher Art sind aber solche der Land- und Forstwirtschaft sowie Betriebe, die überwiegend der Ausführung der öffentlichen Gewalt dienen.

8 Vgl. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG.

9 EuGH, Urt. v. 16.9.2008 – Rs. C-288/07 – *Isle of Wight Council*, EuGH 2008, I-7203 = UR 2008, 816 m. Anm. *Küffner*.

Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand

Dabei geht er davon aus, dass es sich nicht um einen lokalen (gebietsbezogenen) Wettbewerb handeln kann, da sich dieser Wettbewerb regelmäßig ändert und damit eine solche Beurteilung im Zeitablauf zu einem differierenden Ergebnis kommen würde. Der Grundsatz der Rechtssicherheit, so der EuGH, erfordert einen Wettbewerbsbegriff, der nicht durch lokale Gegebenheiten einem ständigen Wechsel unterliegen könne. Ob daher eine Wettbewerbsverzerrung vorliegt, könne nur in Bezug auf die jeweilige Tätigkeit beurteilt werden. Diese aber müsste einen konkreten Anlass für einen bestehenden Wettbewerb erkennen lassen. Einen rein hypothetischen Wettbewerb hält der EuGH nicht für ausreichend. Ebenso wenig liegen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor, wenn „die gegenwärtigen oder potenziellen Wettbewerbsverzerrungen mehr als unbedeutend“¹⁰ sind. Eine weitere Präzisierung der Begriffe „größere“ oder „mehr als unbedeutend“ unterbleibt allerdings in der Entscheidung. Hier soll nun § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG Abhilfe schaffen.

III. Präzisierung der größeren oder mehr als unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen

1. Umsatzgrenze für gleichartige Tätigkeiten

§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG-E lautet:

„Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen nicht vor, wenn

1. der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17500 Euro jeweils nicht übersteigen wird oder

...“

Durch diese gesetzliche Neuregelung erfolgt erstmals eine Definition des schädlichen Wettbewerbs hinsichtlich des dafür notwendigen Umfangs. Dabei stellt die Regelung wie auch bereits § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG auf die Tätigkeit als solche ab. Jede gleichartige Tätigkeit ist separat zu beurteilen. Die Betragshöhe von 17500 € je Tätigkeit lässt den Gedanken an die Kleinunternehmerregelung zu, die in § 19 Abs. 1 UStG verankert ist. Gleichwohl darf sie nicht damit verwechselt werden. Die Betragsgrenze wird wohl nicht für die einzelne Behörde gelten, sondern für die Trägerkörperschaft, wie z.B. den Bund, das Land oder die Gemeinde. Für die jeweilige einzelne Trägerkörperschaft ist sie jedoch durchaus mehrfach anwendbar, da die Vorschrift auf die Gleichartigkeit der Tätigkeiten Bezug nimmt. Daher sind die Kopierumsätze oder die Verkäufe eines Landes insgesamt zu betrachten und ist dann, sofern die Grenze von 17500 € für diese Tätigkeit überschritten wird, eine unternehmerische Tätigkeit zu berücksichtigen.

Daher stellt sich die Frage, wie „gleichartige“ Tätigkeiten zu definieren sind. Stellt der Begriff „gleich-

artig“ auf die jeweilige Handlung ab, also z.B. Verkäufe, oder wird hier auch weiter unterschieden, um welche Art von Verkäufen es sich handelt? Nehmen wir z.B. die bisherigen Betriebe gewerblicher Art¹¹ für die Wasserversorgung an. Hier werden Wasserumsätze getätigt, aber auch Anschlussgebühren erhoben, Reparaturen geleistet, Wasserzähler neu eingebaut oder auch Wasserzähler ersetzt, Wasserstände abgelesen usw. Sind dies nun alles eigenständige Leistungen, für die jeweils die Grenze von 17500 € gelten soll, oder sind diese Tätigkeiten deshalb als gleichartig anzusehen, weil sie alle im Zusammenhang mit der Wasserversorgung stehen?

2. Tätigkeiten mit privatrechtlicher Vertragsgrundlage

Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen liegen aber nicht nur vor, wenn gleichartige Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts die Grenze von 17500 € nicht übersteigen, sondern auch, wenn gem. § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG-E

„2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen“.

Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass sämtliche auf privatrechtlichen Verträgen beruhenden Tätigkeiten der Besteuerung unterliegen, sofern keine Steuerbefreiungsvorschrift gegeben ist. Das „oder“ in § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG-E zeigt, dass es dann auch nicht mehr auf eine betragsmäßige Grenze ankommen soll. Diese gesetzliche Regelung ist Ausfluss des EuGH-Urteils *Salix*¹². Im Streitfall hatte die Klägerin langfristig Standflächen gegen Entgelt überlassen. Grundsätzlich handelt es sich hierbei nach nationalem Recht um eine Vermögensverwaltung, so dass – mangels Unternehmereigenschaft – kein Vorsteuerabzug möglich wäre. Allerdings kann die Klägerin durch richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts als Unternehmer behandelt werden.¹³ Aufgrund der Höhe der vereinbarten Entgelte hatte sich diese wirtschaftliche Tätigkeit aus ihrer Gesamtbetätigung herausgehoben. Die Klägerin handelte bei der Überlassung auf privatrechtlicher Grundlage, so dass es nach Meinung des zuständigen Gerichts nicht auf weitere Voraussetzungen ankam. Würde aber die Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgen, z.B. über die Überlassung auf Antrag durch Verwaltungsakt entschieden, wäre eine unternehmerische Tätigkeit gegeben, wenn die Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde und ausgehend von der neuen Regelung die Grenze von 17500 € übersteigt.

Zukünftig ist daher genau zu überprüfen, ob eine Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher oder auf privatrecht-

10 EuGH, Ur. v. 16.9.2008 – Rs. C-288/07 – Isle of Wight Council, EuGHE 2008, I-7203 = UR 2008, 816 – Rz. 72; Anm. *Küffner*, UR 2008, 823.

11 Vgl. § 4 Abs. 3 KStG.

12 EuGH, Ur. v. 4.6.2009 – Rs. C-102/08 – SALIX, EuGHE 2009, I-4629 = UR 2009, 484; Anm. *Küffner*, UR 2009, 491; Anm. *Widmann*, UR 2009, 493.

13 EuGH, Ur. v. 16.9.2008 – Rs. C-288/07 – Isle of Wight Council, EuGHE 2008, I-7203 = UR 2008, 816 – Rz. 25; Anm. *Küffner*, UR 2008, 823; in Verbindung mit Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 und 4 der 6.EG-Richtlinie.

Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand

licher Grundlage fußt. In der Praxis wird es schließlich auf die Differenzierung zwischen Gebühren und privatrechtlichen Entgelten ankommen, die sicherlich problematisch werden kann. Da die Erhebung von Gebühren und sonstigen Abgaben nicht zu einer unternehmerischen Tätigkeit führt, könnte durchaus versucht werden, ein Entgelt als „Gebühr oder sonstige Abgabe“ zu definieren, um in den Genuss steuerfreier Leistungen zu kommen oder aber umgekehrt.

IV. Beistandsleistungen juristischer Personen öffentlichen Rechts

1. Vorbehaltsaufgaben

§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG-E lautet:

„Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vor, wenn

1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder

...“

§ 2b Abs. 3 UStG-E betrifft nach der vorgesehenen Änderung die Beurteilung von Beistandsleistungen, die derzeit kontrovers diskutiert werden. § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG-E spricht „Vorbehaltsaufgaben“ der Kommunen an. Per Definition sollen daher keine größeren Wettbewerbsverzerrungen bestehen, wenn es sich bei der Tätigkeit um eine Aufgabe handelt, die aufgrund gesetzlicher Bestimmung nur von der Kommune und nicht von einem privatwirtschaftlichen Unternehmen erbracht werden darf. Hier ist auf das obige Beispiel zu verweisen. Nach der vorgenannten Regelung wird klar, dass dabei keine unternehmerische Tätigkeit erfolgt, denn die Hausmüll- als Teil der Abfallentsorgung ist eine der Kommune gesetzlich vorbehaltene Aufgabe.

Weitere Leistungen zwischen Kommunen, wie z.B. die Vermietung von Sporthallen für den Schulsport oder die Personalgestellung würden nach dieser Regelung allerdings zu unternehmerischen Tätigkeiten führen, wenn die Umsatzgrenze überschritten wird.

2. Zusammenarbeit aufgrund gemeinsamer spezifischer öffentlicher Interessen

Zwischen Kommunen sollen ebenfalls dann keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, wenn gem. § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG-E

- „2. die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn

...“

Mit dieser Bestimmung sollen all jene Tätigkeiten als nichtunternehmerische gelten, die durch das EU-Beihilferecht begünstigt werden und soweit dabei die Zusammenarbeit der juristischen Personen öffentlichen

Rechts durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen geleitet werden. Aus Art. 107 Abs. 1 AEUV ergibt sich, dass staatliche Beihilfen, also spezielle staatliche Begünstigungen, dann nicht gewährt werden dürfen, wenn die Gefahr besteht, dass durch diese jeweilige Unterstützung Wettbewerbsverzerrungen drohen. Wettbewerb und Beihilfe schließen sich demnach aus.

Die Regelung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG-E fußt auf Art. 12 Abs. 4 Buchst. b Richtlinie 2014/24/EU¹⁴ und ist sowohl auf Fälle anwendbar, bei denen öffentliche Einrichtungen gleichberechtigt nebeneinander wirken, als auch auf Fälle, bei denen zwischen der einen und der anderen eine Überwachungsbeziehung besteht.¹⁵

Konkretisiert wird die Bestimmung durch kumulativ vorliegende Voraussetzungen, die allesamt zu erfüllen sind. Allerdings wird durch die Wortwahl „regelmäßig“ Raum für weitere Fallmöglichkeiten gegeben, so dass eine klar abgegrenzte Regelung nicht gelungen ist.

Zu den kumulativ geforderten Voraussetzungen gehört zunächst § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a UStG-E:

- „a) die Leistungen [beruhen] auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen ...“

Langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarungen sind all jene, die nach § 54 VwVfG abgeschlossen werden und offiziell, d.h. im Amtsblatt oder Staatsanzeiger veröffentlicht werden müssen.

Öffentlich-rechtliche Vereinbarungen, die nur von kurzfristiger Dauer sind, sollen davon ausgeschlossen sein. Dies wären insbesondere die Fälle der Amtshilfe (§§ 4 ff. VwVfG), die gem. Art. 9 MwStSystRL mangels Nachhaltigkeit nicht zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit führt. Auch die Bedingung der langfristigen Vereinbarung lässt sich auf Art. 12 Abs. 4 Buchst. a Richtlinie 2014/24/EU zurückführen. Dies ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH zum Wettbewerbsbegriff des EU-Vergaberechts.¹⁶

Die zweite Bedingung in § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG-E ist relativ weit gefasst und besagt:

- „b) die Leistungen [dienen] dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe ...“

Diese Regelung greift ebenfalls auf Art. 12 Abs. 4 Buchst. b Richtlinie 2014/24/EU zurück.

Die dritte Bedingung in § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. c UStG-E erfordert Folgendes:

- „c) die Leistungen [werden] ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht ... und

...“

Aufgrund dieser Regelungen werden über Kalkulationen, deren Grundlage nicht näher bestimmt wird, weitere Möglichkeiten eröffnet. Da die Ermittlungsgrundlagen für diese Kostenerstattungen nicht angegeben

14 Richtlinie 2014/24/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.2.2014 über die öffentliche Auftragsvergabe und zur Aufhebung der Richtlinie 2004/18/EG, ABl. EU Nr. L 94/2014, 65.

15 Diese Bestimmung hat ihre Grundlage in Art. 12 Abs. 1 Richtlinie 2014/24/EU.

16 Vgl. EuGH, Urt. v. 9.6.2009 – Rs. C-480/06 – Kommission/Deutschland, EuGH 2009, I-4747.

Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand

werden, kann sowohl von einem Gesamtkostendeckungsprinzip als auch von einer Teilkostenrechnung ausgegangen werden, so dass diese Bestimmung Gestaltungen zulässt.

Schließlich wird als letzte Voraussetzung in § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. d UStG-E geregelt:

„d) der Leistende [wird] im Wesentlichen für andere juristische Personen des öffentlichen Rechts tätig ...“

Aufgrund dieser Bestimmung werden auch kommunale Rechenzentren, die keine Leistungen an Dritte ausführen, sondern sie nur an ihre Mitglieder erbringen, von der Problematik vorliegender Wettbewerbsverzerrungen befreit. Dabei ist fraglich, welcher Anteil als wesentlich gilt. Zwar wird in Art. 12 Abs. 4 Buchst. c Richtlinie 2014/24/EU von einem unschädlichen Anteil von weniger als 20% gesprochen, im nationalen Recht ist aber der Begriff der Wesentlichkeit oft mit einem Wert von 90 oder 95% verknüpft. Ist daher ein kommunaler Zweckverband nicht nur für Mitgliedskommunen, sondern auch für eine GmbH tätig und nimmt der Anteil dieser Tätigkeiten einen nicht unwesentlichen Prozentsatz ein, liegen per Definition „größere“ Wettbewerbsverzerrungen vor, so dass eine unternehmerische Tätigkeit gegeben ist.

V. Tätigkeitskatalog für eine Unternehmereigenschaft der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Der letzte Absatz des § 2b UStG-E ist aus sich selbst heraus verständlich und umfasst einige Spezialfälle, die nicht weiter erläutert werden müssen. § 2b Abs. 4 UStG-E lautet:

„Auch wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 gegeben sind, gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 mit der Ausübung folgender Tätigkeiten stets als Unternehmer:

1. die Tätigkeit der Notare im Landesdienst und der Ratsschreiber im Land Baden-Württemberg, soweit Leistungen ausgeführt werden, für die nach der Bundesnotarordnung die Notare zuständig sind;
2. die Abgabe von Brillen und Brillenteilen einschließlich der Reparaturarbeiten durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;
3. die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe;
4. die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden;
5. Tätigkeiten, die in Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU Nr. L 347 S. 1) in der jeweils gültigen Fassung genannt sind.“

Das UmsatzsteuerForum stellt zur Diskussion*

Werner Widmann**

Umsatzbesteuerung der juristischen Person öffentlichen Rechts

– Entwurf der Finanzministerkonferenz eines neuen § 2b UStG –

Die Konferenz der Länderfinanzminister- und senatoren (FMK) hat mit ihrem Vorschlag für einen neuen § 2b UStG Bewegung in die Debatte um die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand gebracht, die bisher in Deutschland nur durch die Finanzgerichtsbarkeit und das Schrifttum befeuert wurde. Die Europäische Kommission hat dazu schon lange einen Richtlinienvorschlag angekündigt, der sich am Prinzip der Wettbewerbsneutralität orientieren soll. Deshalb lässt

sich gegenwärtig kaum absehen, ob und wann und wie der Vorschlag eine Chance hat, vom Gesetzgeber umgesetzt zu werden.

Der Vorschlag geht zwar in die richtige Richtung. Er ist aber an manchen Stellen unionsrechtlich zweifelhaft und in der tatbestandlichen Ausgestaltung ungenau.

Der folgende Beitrag versucht eine erste Einschätzung.

* An dieser Stelle werden Diskussionsbeiträge veröffentlicht, die vom UmsatzsteuerForum e.V. veranlasst sind, die jedoch nicht in jedem Fall die Meinung dieser Vereinigung wiedergeben. Zuständig für die Diskussionsbeiträge

ist im Auftrag der Vereinigung Prof. Dr. Hermann-Josef Tehler, Burloer Weg 95, 46397 Bocholt.

** Ministerialdirigent a.D., Mainz, Lehrbeauftragter an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Umsatzbesteuerung der juristischen Person öffentlichen Rechts

I. Einführung

Die aktuelle Situation bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand ist bekannt¹: Spätestens seit dem EuGH-Urteil vom 4.6.2009² war klar, dass die ausdrückliche Anknüpfung des § 2 Abs.3 UStG an das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art i.S.v. § 1 Abs.1 Nr.6, § 4 KStG hinsichtlich der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand keine unionsrechtliche Grundlage hat, denn in Art.13 MwStSystRL gibt es – ebenso wie schon in Art.5 Abs.6 der 6.EG-Richtlinie – keine Ausgrenzung der vermögensverwaltenden Aktivitäten aus der wirtschaftlichen und damit umsatzsteuerbaren Tätigkeit der juristischen Person öffentlichen Rechts. Der EuGH fand zwar zu dieser Auslegung erst durch eine nicht im Urteil offenbarte Abkehr von seiner Auffassung im Urteil vom 6.2.1997³, aber der neue Ansatz ist richtig. Das Urteil aus dem Jahr 1997 führte nämlich in vielen Fällen wegen der Versperrung des Zugangs zum Vorsteuerabzug, die mit der Negierung der Unternehmereigenschaft unweigerlich verbunden ist, zu einer gleichheitswidrigen Diskriminierung der juristischen Person öffentlichen Rechts, die in der Unternehmerkette auch gegen das Neutralitätsprinzip verstößt.

Und als der BFH im Urteil vom 10.11.2011⁴ im Betrieb einer Gemeindehalle – entgegen der erwähnten Verwaltungspraxis – auch dann eine wirtschaftliche Tätigkeit erblickte, wenn diese Halle von der Gemeinde gegen Entgelt einer anderen Kommune für deren Schulsportzwecke vermietet wird, bekam die klagende Gemeinde den Zugang zum Vorsteuerabzug. Ob schon also eine Gemeinde ihren Rechtsstreit gegen die Finanzverwaltung vor dem BFH gewonnen hatte, löste dies bei den kommunalen Spitzenverbänden den Ruf nach einem Nichtanwendungserlass aus. Sie hatten richtig erkannt, dass mit diesem Urteil die mit der Nichtveröffentlichung der SALIX-Rechtsprechung von der Verwaltung erzeugte Scheinruhe bei § 2 Abs.3 UStG wohl endgültig vorbei war, zumal der BFH im Urteil vom 1.12.2011⁵ den Betrieb einer Tiefgarage durch eine Gemeinde unabhängig von der Ausgestaltung des Benut-

zungsverhältnisses auf hoheitlicher Grundlage als eine unternehmerische Tätigkeit einstuft.

Nach längeren Beratungen auf der Ebene der Fachbeamten der obersten Finanzbehörden beauftragte die Finanzministerkonferenz Anfang des Jahres 2013 eine Arbeitsgruppe der Finanzstaatssekretäre mit der Ausarbeitung von Lösungsvorschlägen, mit denen die nach der BFH-Rechtsprechung vermeintlich drohende umfassende Umsatzbesteuerung der kommunalen Beistandsleistungen vermieden werden könnte. Auch der Koalitionsvertrag der gegenwärtigen Bundesregierung machte das zu seinem Anliegen.

Nun liegt das von der Finanzministerkonferenz am 23.10.2014 zustimmend zur Kenntnis genommene Ergebnis dieser Arbeitsgruppe vor in Form eines Entwurfs – mit Erläuterungen – für einen neuen „§ 2b UStG – Juristische Personen des öffentlichen Rechts“⁶. Er soll § 2 Abs.3 UStG ersetzen.

Die Finanzministerkonferenz hat den Bundesminister der Finanzen gebeten, „zeitnah ein entsprechendes Gesetzgebungsverfahren zu initiieren und die einschlägige Rechtsprechung mit einer auf das Gesetzgebungsverfahren abgestimmten Übergangsfrist zu veröffentlichen“. Warum es nicht zu einer Bundesratsinitiative gekommen ist, bleibt im Dunkeln, denn wenn die Bundesregierung bisher keine Anstalten zur Umsetzung ihrer Koalitionsaussage unternommen hat, wäre doch der naheliegende Weg für Länderminister ein Bundesrats-Gesetzentwurf.

In der Sache freilich sollte man sich über diese retardierte Aktivität der Finanzministerkonferenz nicht grämen, denn § 2b UStG-E begegnet an einigen Stellen unionsrechtlichen Zweifeln. Er ist in zahlreichen Tatbestandsmerkmalen auffallend mehrdeutig oder unklar. Falls das absichtsvoll geschehen sein sollte, um durch BMF-Schreiben der Praxis die nötige Bestimmtheit mit zielgerichteter Auslegung zu vermitteln – darauf scheinen manche Verbände zu hoffen –, kann davor nur gewarnt werden, denn die Gerichte sind an diese Interpretationen der Verwaltung nicht gebunden.

1 Siehe dazu aus jüngerer Zeit *Suck*, Zukunft von Beistandsleistungen unter umsatzsteuerrechtlichen Aspekten – Rechtsprechung des BFH und ihre Folgen für die öffentliche Hand: Unionsrechtliche Grenzen für ein von den Kommunen gefordertes Nichtanwendungsgesetz, UR 2013, 205; *Englisch*, Umsatzsteuerpflicht bei interkommunaler Kooperation, UR 2013, 570; *Gröpl/Zukiwski*, Über das Ziel hinaus – Die neue BFH-Rechtsprechung zu Beistandsleistungen, MwStR 2014, 77; *Widmann*, Aktuelle Bestandsaufnahme zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, DStZ 2014, 147; *Baldauf*, Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Amtshilfe- und Beistandsleistungen – Entwicklungsstand und Perspektive, UR 2014, 549; *Schmitz/Möser*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – Zeit für eine einheitliche Neukonzeption, UR 2014, 607.

2 EuGH, Urt. v. 4.6.2009 – Rs. C-102/08 – SALIX-Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach, EuGHE 2009, I-4629 = UR 2009, 484; s. dazu Anm. *Küffner*, UR 2009, 491; Anm. *Widmann*, UR 2009, 493. Der BFH hatte dazu das Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet: BFH, Beschl. v. 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl.II 2008, 454 = UR 2008, 301 m. Anm. *Filtzinger*. Das BFH-Folgeurteil ist: BFH, Urt. v. 20.8.2009 – V R 70/05, UR 2009, 884. Die Fundstellen zeigen, dass die Verwaltung die Finanzämter zwar im Bundessteuerblatt Teil II über

das Vorabentscheidungsersuchen des BFH unterrichtete, das Ergebnis bisher aber nicht im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht hat. EuGH-Urteile sind aber – anders als BFH-Urteile – ohne Rücksicht auf ihre Veröffentlichung im Bundessteuerblatt Teil II – als verbindliche Interpretation des Unionsrechts (vgl. BVerfG, Beschl. v. 8.4.1997 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 = UR 1987, 355 m. Anm. *Weiß*) von allen staatlichen Instanzen der EU-Mitgliedstaaten zu beachten.

3 Vgl. EuGH, Urt. v. 6.2.1997 – Rs. C-247/95 – Marktgemeinde Welden, EuGHE 1997, I-779 = BStBl.II 1999, 426 = UR 1997, 261 m. Anm. *Stadie*; siehe auch das Vorabentscheidungsersuchen des BFH, Beschl. v. 21.3.1995 – XI R 33/94, UR 1995, 397; Folgeurteil des BFH, Urt. v. 11.6.1997 – XI R 33/94, BStBl.II 1999, 418 = UR 1997, 346 m. Anm. *Weiß*.

4 BFH, Urt. v. 10.11.2011 – V R 41/10, UR 2012, 272 m. Anm. *Küffner*.

5 BFH, Urt. v. 1.12.2011 – V R 1/11, UR 2012, 363.

6 Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand – Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Vorschlag einer Neuregelung in § 2b UStG-E – Stand Juni 2014, https://einzelhandel.de/index.php/themeninhalte/steuern/item/download/7149_53890b4fd1da786a2bf3d7f23ff8ff5b. Im Folgenden „§ 2b UStG-E“.

Umsatzbesteuerung der juristischen Person öffentlichen Rechts

Zum Inkrafttreten und einer Übergangsregelung werden in dem Entwurf keine Termine genannt. Aus dem BMF war schon früher im Zusammenhang mit dem von der Europäischen Kommission für das Frühjahr 2014 angekündigten, bis jetzt aber nicht vorgelegten Vorschlag für eine Richtlinie zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand zu hören, dass man eine Übergangsfrist von fünf Jahren ab Inkrafttreten der Neuregelung für angemessen halte. Dabei müsste auch geklärt werden, ob und wie der in dieser Zeit bei Inanspruchnahme der bisherigen Praxis für Gebäudeinvestitionen nicht mögliche Vorsteuerabzug berichtigt werden kann, wenn das Gebäude dann später für steuerpflichtige Umsätze verwendet wird.

Im Folgenden soll §2b UStG-E vorgestellt werden.

II. Gliederung des §2b UStG-E

Die neue Vorschrift hat vier Absätze. §2b Abs.1 Satz 1 UStG-E verneint die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand bei hoheitlicher Tätigkeit unter dem Vorbehalt des §2b Abs.4 UStG-E, der die bisherige Regelung in §2 Abs.3 Nr.2 bis 5 UStG übernimmt und noch erweitert. §2b Abs.1 Satz2 UStG-E negiert Satz 1, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

§2b Abs.2 UStG-E nennt zwei Fallgestaltungen, in denen größere Wettbewerbsverzerrungen stets nicht vorliegen. Das wird einfach dekretiert.

§2b Abs.3 UStG-E verneint größere Wettbewerbsverzerrungen in bestimmten Fällen, in denen eine Leistung an eine andere juristische Person öffentlichen Rechts erbracht wird.

Der schon erwähnte §2b Abs.4 UStG-E übernimmt die bisherige Regelung zu den Fällen, in denen hoheitliches Handeln stets als unternehmerisch gilt. Hinzu kommt noch ein Verweis auf die Tätigkeiten, die in Anhang 1 MwStSysRL aufgeführt sind.

Die Vorschrift hat also ein mehrstufiges Prüfungsschema: Da sie nur Tätigkeiten im Hoheitsbereich betrifft, ist zuerst zu prüfen, ob es sich um Vorgänge auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handelt. Damit sind Aktivitäten auf privatrechtlicher Grundlage auszuscheiden. Sodann muss festgestellt werden, ob es einen realen oder potenziell erlaubten Wettbewerb durch Private zu diesen Aktivitäten im Hoheitsbereich gibt. Ist dies zu bejahen, geht es darum, ob eine Nichtbesteuerung größere Wettbewerbsverzerrungen auslöst. Dazu gibt die Vorschrift Vorgaben, wann dies zu verneinen ist – zunächst generell oder im Sonderfall der öffentlich-rechtlichen Beistandsleistung.

III. Behandlung der juristischen Personen öffentlichen Rechts als Nichtunternehmer (§2b Abs.1 UStG-E)

§2b Abs.1 UStG-E soll wie folgt lauten:

„Vorbehaltlich des Absatzes 4 gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des §2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.“

Es fällt sofort die weitgehende Übernahme der Formulierungen aus Art.13 Abs.1 MwStSysRL auf. Allerdings nennt die Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht nur die Ausübung von Tätigkeiten, sondern auch noch die Bewirkung von Umsätzen im hoheitlichen Bereich. Das ist systematisch genauer, denn die Mehrwertsteuersystemrichtlinie verwendet den Begriff der Tätigkeit zwar bei der Definition des Steuerpflichtigen, unterwirft aber nur Umsätze der Besteuerung. Das Tätigwerden im Hoheitsbereich allein interessiert die Umsatzsteuer nicht; erst die Bewirkung von Umsätzen wirft die Frage der Besteuerung auf. Das bedeutet aber auch, dass §2b UStG-E die Umsätze außerhalb des Hoheitsbereichs überhaupt nicht berührt. Dafür gilt §2 Abs.1 UStG, denn wo die öffentliche Hand nicht im Rahmen der ihr vorbehaltenen öffentlichen Gewalt handelt, ist sie gleichberechtigter und -verpflichteter Akteur am Markt. Das hat der BFH u.a. schon im Urteil vom 15.4.2010⁷ bei der Gestattung der Automatenaufstellung durch eine Universität auf privatrechtlicher Grundlage so gesehen. Das fällt unter §2 Abs.1 UStG; der Begriff des Betriebs gewerblicher Art gem. §2 Abs.3 UStG spielt dabei keine Rolle.

Bei der auf öffentlich-rechtlicher Grundlage geregelten Überlassung von Personal und Sachmitteln an Universitätsangehörige hingegen kommt es darauf an, ob bei einer Nichtbesteuerung eine größere Wettbewerbsverzerrung im Verhältnis zu privaten Anbietern gleichartiger Leistungen eintritt. Genauso entschied er in den schon erwähnten Urteilen vom 10.11.2011⁸ und vom 1.12.2011⁹. Es gilt also Folgendes: Die Handlungsform auf der Grundlage des Privatrechts ist immer unternehmerisch. Bei der öffentlich-rechtlichen Aktion kommt es darauf an, ob sie „im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen tätig wird oder ob sie die Tätigkeiten unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausübt wie private Wirtschaftsteilnehmer“. So hat der BFH im Urteil vom 22.10.2009¹⁰ entschieden.

Daher ist eine Gemeinde bei der Standplatzüberlassung an Marktbesicker durch die Erteilung einer nur im hoheitlichen Bereich möglichen Sondernutzungserlaubnis nicht unternehmerisch tätig. Auch die Prüfungsgebühren, die z.B. eine Steuerberaterkammer für die Durchführung der Steuerberaterprüfung erhebt, beruhen auf einer gesetzlichen Grundlage, die nur für die Steuerberaterkammern als juristische Personen des öffentlichen Rechts gelten; niemand sonst kann die Steuerberaterprüfung durchführen. Anders ist es z.B. beim Betrieb eines kommunalen Krematoriums, denn auch wenn damit eine im Hoheitsbereich

⁷ BFH, Urt. v. 15.4.2010 – V R 10/09, UR 2010, 646; siehe dazu Anm. *Bollweg*, UR 2010, 652; Anm. *Küffner*, UR 2010, 654; Anm. *Widmann*, BB 2010, 2092.

⁸ BFH, Urt. v. 10.11.2011 – V R 41/10, UR 2012, 272 m. Anm. *Küffner*

⁹ BFH, Urt. v. 1.12.2011 – V R 1/11, UR 2012, 363.

¹⁰ BFH, Urt. v. 22.10.2009 – V R 33/08, UR 2010, 368.

Umsatzbesteuerung der juristischen Person öffentlichen Rechts

angesiedelte Aufgabe des Bestattungswesens ausgeführt wird, gibt es wegen der Zulassung privat betriebener Krematorien eine Wettbewerbssituation, die eine Besteuerung gebietet.¹¹

§ 2b Abs. 1 UStG bewegt sich also vollkommen auf der vom Unionsrecht vorgeprägten Linie des BFH. Das verdient Zustimmung.

Der EuGH hat zum Begriff der „größeren“ Wettbewerbsverzerrung im Urteil vom 16.9.2008¹² entschieden, „dass die gegenwärtigen oder potenziellen Wettbewerbsverzerrungen mehr als unbedeutend sein müssen“. Im eingangs erwähnten Tiefgaragenurteil vom 1.12.2011¹³ interpretierte der BFH dies so, dass es damit nicht erforderlich sei, dass „erhebliche“ oder „außergewöhnliche“ Wettbewerbsverzerrungen vorliegen müssen. Der potenzielle Wettbewerb muss zwar nicht lokal vorhanden sein, aber er darf auch nicht nur rein hypothetisch existieren, sondern muss real durch Tatsachen, objektive Indizien oder Marktanalysen untermauert sein.

IV. Präzisierung der größeren oder mehr als unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen (§ 2b Abs. 2 UStG-E)

Vor diesem Hintergrund ist es unionsrechtlich zumindest mutig, wenn jetzt in einem nationalen Gesetz eigene Kriterien für das Nichtvorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen aufgestellt werden.

Dazu formuliert § 2b Abs. 2 UStG-E folgendes:

„Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen nicht vor, wenn

1. der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17 500 Euro jeweils nicht übersteigen wird oder
2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.“

Als Erstes ist hierzu fraglich, ob es unionsrechtlich einem Mitgliedstaat erlaubt ist, den Begriff der größeren Wettbewerbsverzerrung eigenständig zu definieren. Das wäre zu verneinen, wenn man dieses Tatbestandsmerkmal des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL als autonomen Begriff des Unionsrechts verstehen müsste. Soweit ersichtlich, hat das der EuGH bisher so nicht ausdrücklich beurteilt, aber er hat in dem schon erwähnten Urteil vom 16.9.2008¹⁴ nur unbedeutende Wettbewerbsverzerrungen toleriert und hat es nicht den Mitgliedstaaten freigestellt, dazu eigene Normen zu schaffen. Er hat den vorlegenden Gerichten immer nur aufgegeben, die tatsächlichen Wettbewerbsverhältnisse genau aufzuklären.

§ 2b Abs. 2 UStG-E will die Gerichte ebenso wie die Verwaltung durch eine gesetzliche Negation der größeren Wettbewerbsverzerrungen von dieser Aufgabe befreien.

Die Anknüpfung in § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG-E an die aus § 19 Abs. 1 UStG bekannte Umsatzgrenze von 17 500 € für Kleinunternehmer wird nun allerdings nicht wie bei den Kleinunternehmern nach dem Grundsatz der Unternehmenseinheit auf die Summe aller wirtschaftlichen Aktivitäten im Hoheitsbereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts bezogen, sondern nur auf die jeweils gleichartigen Tätigkeiten. In den Erläuterungen heißt es dazu, dass der Gesetzgeber bei der Umsatzgrenze gem. § 19 Abs. 1 UStG davon ausgehe, dass durch die Nichterhebung der Steuer keine größere Wettbewerbsstörung stattfindet. Daher werde unwiderlegbar vermutet, dass dies bei den jeweils gleichartigen Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts auch so sei.

Das führt wegen der Verneinung der Unternehmer-eigenschaft gem. § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG-E zwar nicht zu einer Vervielfachung der Umsatzgrenze gem. § 19 Abs. 1 UStG für juristische Personen des öffentlichen Rechts, aber es ist doch nicht zu verkennen, dass die Ausblendung der im hoheitlichen Bereich angesiedelten wirtschaftlichen Aktivitäten bis zur Umsatzgrenze von 17 500 € durchaus eine Privilegierung darstellt, die andere Unternehmer nicht genießen.

Beispiel

Eine Gemeinde betreibt ein Schwimmbad mit einem Jahresumsatz von 75 000 €. Das ist eine unternehmerische Tätigkeit, die von § 2b UStG-E nicht erfasst wird.

Wenn die Gemeinde nun auch noch mit ihrer zum hoheitlichen Bauhof gehörenden Häckselmaschine gegen Entgelt von 10 000 € Gartenabfälle bei privaten Garten- und Waldbesitzern bearbeitet und dazu noch für insgesamt 15 000 € den Maschinenpark des Bauhofs vermietet, bleiben diese Umsätze unberücksichtigt, denn sie sind nicht gleichartig und liegen jeweils unter 17 500 €.

Bei privaten Unternehmern mit gleichen Aktivitäten wäre selbstverständlich ein Gesamtumsatz von 100 000 € zu versteuern. Ob die mit § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG-E einhergehende Versagung des Vorsteuerabzugs die Wettbewerbsbetrachtung so beeinflussen kann, dass die unwiderlegliche Vermutung der fehlenden Wettbewerbsstörung gerechtfertigt ist, erscheint zweifelhaft. Man könnte sich ohne weiteres in diesem Beispiel auch noch weitere, für sich genommen kleine Aktivitäten im Hoheitsbereich vorstellen, wie z.B. Kopierleistungen mit dem im Hoheitsbereich eingesetzten Kopiergerät für Bürger im Rathaus, Eintrittsgelder für Nichtschüler für eine Dichterlesung in einer Schule, Bewässern von Gräbern auf dem Friedhof gegen Entgelt. Das wäre bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts alles aus der Summe der steuerbaren Umsätze auszublenden. Da könnte sich ein privater Anbieter schon fragen, ob hier eine Gleichheitsverletzung vorliegt, die er durch eine Konkurrentenklage bekämpfen müsste. Und womöglich ist das Beihilfeverbot gem. Art. 107 AEUV tangiert, auch wenn sicher einzuräumen ist, dass es in den Bereichen, in

11 Vgl. BFH, Urt. v. 29.10.2008 - I R 51/07, BStBl. II 2009, 1022.
12 EuGH, Urt. v. 16.9.2008 - Rs. C-288/07 - Isle of Wight Council, EuGHE 2008, I-7203 = UR 2008, 816 - Leitsatz 3; Anm. Kießner, UR 2008, 823.

13 BFH, Urt. v. 1.12.2011 - V R 1/11, UR 2012, 363.

14 EuGH, Urt. v. 16.9.2008 - Rs. C-288/07 - Isle of Wight Council, EuGHE 2008, I-7203 = UR 2008, 816 m. Anm. Kießner

Umsatzbesteuerung der juristischen Person öffentlichen Rechts

denen §2b UStG-E greifen soll, kaum Handel zwischen Mitgliedstaaten geben dürfte. Aber immerhin lassen sich im hoheitlichen Hochschulforschungsbereich oder bei den öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten auch Situationen vorstellen, in denen in erheblichem Umfang Sachmittel grenzüberschreitend entgeltlich geliefert oder Nutzungsrechte eingeräumt werden.

Bei §2b Abs.2 Nr.2 UStG-E scheint die Annahme der fehlenden Wettbewerbsverzerrung plausibel zu sein: Wenn ein privater Unternehmer einen nach §9 UStG unverzichtbar steuerfreien Umsatz bewirkt, hat er kein Recht zum Vorsteuerabzug gem. §15 Abs.2 UStG, und damit wird er so gestellt wie die öffentliche Hand, die in ihrer Hoheitssphäre per se keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Als Beispiel enthält die Erläuterung den Fall, dass mehrere Kommunen eigens eine Anstalt des öffentlichen Rechts gründen, damit diese für sie Bildungsleistungen erbringt, die gem. §4 Nr.21 Buchst.a UStG steuerfrei wären, wenn sie ein privater Unternehmer ausführte. Ebenso ist es bei heilberuflichen Leistungen, die ein staatliches Gesundheitsamt erbringt; sie sind unverzichtbar steuerfrei gem. §4 Nr.14 UStG.

Wenn auf die Steuerfreiheit gem. §9 UStG verzichtet werden kann, also z.B. bei Vermietungsumsätzen gem. §4 Nr.12 UStG, soll das aber nicht gelten. Das soll nach den Erläuterungen vermeiden, „dass die Nichtbesteuerung derartiger Leistungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der öffentlichen Hand führt“. Der Entwurf will also erkennbar in diesen Fällen den juristischen Personen des öffentlichen Rechts insbesondere bei steuerfreien Umsätzen mit Optionsmöglichkeit gem. §9 UStG den Zugang zum Vorsteuerabzug eröffnen. Der Fall des BFH vom 10.11.2011¹⁵ würde also nach neuem Recht genau so zu entscheiden sein, wie er ihn nach altem Recht entschieden hat. Das ist gut.

§2b Abs.2 Nr.2 UStG erfasst nicht die steuerfreien Exportumsätze; auf diese Steuerbefreiungen kann man nicht gem. §9 UStG verzichten. Mithin muss bei derartigen Umsätzen die Wettbewerbsprüfung nach §2b Abs.1 Satz2 UStG-E ohne Rücksicht auf die Vermutung gem. §2b Abs.2 UStG-E vorgenommen werden. So ist es z.B., wenn eine Strafanstalt in ihren zum Hoheitsbereich gehörenden Arbeitsbetrieben¹⁶ hergestellte Gegenstände entgeltlich in das Ausland liefert.

V. Beistandsleistungen juristischer Personen öffentlichen Rechts (§2b Abs.3 UStG-E)

Die erwähnte Fokussierung der Debatte auf den Bereich der kommunalen Beistandsleistungen hat erkennbar Eingang in die Formulierung des §2b Abs.3 UStG-E gefunden, auch wenn in den Erläuterungen betont wird, dass §2b UStG-E für alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts gelten soll.

§2b Abs.3 UStG-E enthält eine eigene Negation der größeren Wettbewerbsverzerrung für die Leistungen, die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts erbracht wird. Insofern ist §2b Abs.3 UStG-E für diese Leistungen *lex specialis* zu dem für alle Umsätze geltenden §2b Abs.2 UStG-E und geht ihm damit vor. Es ist keine Umsatzgrenze vorgesehen; das erscheint unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität zweifelhaft.

§2b Abs.3 UStG-E soll so lauten:

„Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vor, wenn

1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder
2. die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn
 - a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
 - b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
 - c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
 - d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.“

Zu §2b Abs.3 Nr.1 UStG-E führen die Erläuterungen als Beispiele die Fälle an, dass zwei Kommunen gemeinsame Standes- und Ordnungsamtsbezirke bilden oder die Tätigkeiten der Einwohnermeldeämter zentralisieren. Zur Begründung wird gesagt: „Solche – schon gegenständlich marktfernen – Tätigkeiten sind aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen den juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehalten.“

Das stimmt gewiss, gibt aber nichts her für die umsatzsteuerrechtlich zu beantwortende Frage, ob es sich bei diesen Gestaltungen um einen steuerbaren Vorgang handelt. Das ist hier schon deshalb nicht der Fall, weil derartige Zentralisierungen gar nicht auf Leistungen der beteiligten Behörden beruhen, die in einem Austauschverhältnis stehen. Jede Kommune bringt hier ihre Personal- und Sachmittel ein. Das ist umsatzsteuerrechtlich ohne Interesse. Erst wenn ein Spitzenausgleich zwischen den Beteiligten erfolgt, kann sich überhaupt die Frage stellen, ob damit eine Leistung des einen Beteiligten an den anderen abgegolten wird. §2b Abs.3 Nr.1 UStG-E regelt den Fall der klassischen – nicht steuerbaren – Amtshilfe, bei dem daneben noch Leistungen erbracht werden, die wettbewerbsrelevant sein können. Dazu könnte man sich den Fall vorstellen, dass ein Rechenzentrum der Finanzverwaltung des Landes A gegen Entgelt Steuerbescheide für das Land B erstellt und außerdem die Fortbildung der Bediensteten des Landes B auf dem

¹⁵ BFH, Urt. v. 10.11.2011 – V R 41/10, UR 2012, 272 m. Anm. Küffner

¹⁶ Vgl. H 10 zu §4 KStR unter Hinweis auf BFH, Urt. v. 14.10.1964 – I 80/62 U, BStBl.III 1965, 95 = StRK GewStG bis 1977 §2 Abs.1 R.213.

Umsatzbesteuerung der juristischen Person öffentlichen Rechts

Gebiet der IT-Handhabung gegen Entgelt übernimmt. Die Erstellung von Steuerbescheiden ist nach der Abgabenordnung den staatlichen Finanzbehörden vorbehalten. Fortbildungen auf dem Gebiet der Datenverarbeitung und PC-Beherrschung kann hingegen jedes Unternehmen anbieten; da gibt es keinen Gesetzesvorbehalt für juristische Personen des öffentlichen Rechts; daher gilt für diesen Fall §2b Abs.3 Nr.2 UStG-E.

So ist es auch, falls die Beispiele in den Erläuterungen so zu verstehen sind, dass eine Gemeinde in ihrem Amt die Aufgaben für die andere Kommune miterledigt und dafür einen Kostenersatz erhält.

§2b Abs.3 Nr.2 UStG-E will die größeren Wettbewerbsverzerrungen verneinen, wenn die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt ist. Dieser Begriff wird zwar von bestimmten Kriterien abhängig gemacht; er bleibt dennoch reichlich unbestimmt. Spezifisches öffentliches Interesse kann auch bei der Zusammenarbeit mit privaten Unternehmen gegeben sein, z.B. bei der gemeinsamen Forschung eines medizinischen Instituts einer staatlichen Hochschule mit einem Unternehmen der Pharma- oder Medizintechnikbranche. Diese Fälle sind aber bei §2b Abs.3 Nr.2 UStG-E erkennbar nicht gemeint. Vielmehr lehnt sich die Formulierung nach der Erläuterung an Art. 12 Abs.4 Buchst.b Richtlinie 2014/24 EU¹⁷ an. Es sollen nach der Erläuterung Fallgestaltungen erfasst werden, bei denen die leistende juristische Person des öffentlichen Rechts vom öffentlichen Auftraggeber kontrolliert wird, ebenso die gleichberechtigte Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Das spezifische öffentliche Interesse bestimmt sich für den Regelfall nach vier Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen.

§2b Abs.3 Nr.2 Buchst.a UStG-E verlangt, dass die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen. Zivilrechtliche Verträge wie z.B. die Gründung einer BGB-Gesellschaft durch mehrere juristische Personen des öffentlichen Rechts sind mithin schädlich. Die Frage, was ein langfristiger Vertrag ist, bleibt offen. Das ist sicher mehr als die Kurzfristigkeit gem. § 12 Abs.2 Nr. 11 UStG bei den Berberbergungsleistungen, bei denen die Verwaltung eine Frist von mehr als sechs Monaten als nicht mehr kurz ansieht¹⁸. Die Erläuterung teilt mit, dass die Langfristigkeit sich nicht aus der EU-Vergaberichtlinie ergebe, aber von der Rechtsprechung des EuGH zum Wettbewerbsbegriff dieser Richtlinie verlangt werde. Da scheint nochmals die grundsätzliche Frage auf, ob es zulässig und sinnvoll ist, den Wettbewerbsbegriff der Mehrwertsteuersystemrichtlinie durch nationales Recht zu definieren, das sich an einer EU-Richtlinie mit anderer Zielsetzung orientiert. Denn man darf nicht übersehen, dass die Vergaberichtlinie

den Schutz der Anbieter von Leistungen an die öffentliche Hand im Auge hat. Sie will die Anbieter vor Manipulationen des Nachfragers schützen und gleiche Wettbewerbsbedingungen bei den Angeboten schaffen. Bei der Umsatzsteuer geht es aber darum, die öffentliche Hand als Anbieter von am Markt erhältlichen Leistungen nicht mit Wettbewerbsvorteilen zu begünstigen. Daher bestehen erhebliche Zweifel an der Sachgerechtigkeit dieses Ausflugs der Umsatzsteuer in das Vergaberecht.

Nach der Erläuterung handelt es sich bei kurzfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen üblicherweise um gelegentliche Amtshilfe, die mangels Nachhaltigkeit nicht zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.v. Art.9 MwStSystRL der leistenden juristischen Person des öffentlichen Rechts führt. Das ist in dieser Allgemeinheit sicher nicht richtig, denn bei Wiederholungsabsicht kann sich auch aus kurzfristigen Aktivitäten die Nachhaltigkeit ergeben.¹⁹

Völlig unkonkret ist das Kriterium gem. §2b Abs.3 Nr.2 Buchst.b UStG-E. Welche Leistungen dienen oder dienen nicht dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe? Die Erläuterung sagt dazu unter Berufung auf das EuGH-Urteil vom 23.4.2009²⁰, dass nur bei ihrer Art nach vergleichbaren Leistungen, die unter vergleichbaren Rahmenbedingungen erbracht werden, zwischen der öffentlichen Hand und anderen Unternehmern ein Wettbewerb stattfindet. Daran fehle es, wenn die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur, z.B. der Verwaltungs-, Dienstleistungs- oder technischen Infrastruktur, und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe dienen, denn das sei in der Regel „ihrer Natur nach“ nicht mit den Rahmenbedingungen vergleichbar, unter denen private Unternehmer wirtschaften. Die allen Beteiligten obliegende Aufgabe soll die horizontale und vertikale Zusammenarbeit umfassen, d.h. auch die kontrollierende Aufgabe ist gemeint und die gleichberechtigte Zusammenarbeit ohnehin. Eine allen Beteiligten obliegende Aufgabe liege auch dann vor, wenn die leistende Körperschaft zur Aufgabenerfüllung erst gegründet wurde, z.B. als Zweckverband. Auch hier beruft sich die Erläuterung auf die EU-Vergaberichtlinie, dieses Mal auf deren Art. 12 Abs. 4 Richtlinie 2014/24/EU.

§2b Abs.3 Nr.2 Buchst.c UStG-E verlangt, dass die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden. Mithin sind schon kleinste Gewinnaufschläge schädlich. Damit sollen Finanztransfers zwischen den Beteiligten verhindert werden, die auf eine Gewinnorientierung hindeuten könnten, so dass doch vergleichbare Bedingungen wie bei privaten Unternehmern herrschten. Auch wenn die Gewinnerzielungsabsicht bekanntermaßen gerade nicht zum Unternehmerbegriff gehört, muss man sagen, dass eine

¹⁷ Richtlinie 2014/24/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.2.2014 über die öffentliche Auftragsvergabe und zur Aufhebung der Richtlinie 2004/18/EG, ABl. EU Nr.L 94/2014, 65.

¹⁸ Vgl. Abschn.12.11 Abs.1 i.V.m. Abschn.4.12.3 Abs.2 und Abschn.4.12.9 Abs.1 UStAE.

¹⁹ Vgl. Abschn.2.3 Abs.5 UStAE.

²⁰ EuGH, Urt. v. 23.4.2009 – Rs. C-357/07 – TNT Post UK Ltd., EuGH 2009, I-3025 = UR 2009, 348.

Umsatzbesteuerung der juristischen Person öffentlichen Rechts

bloße Kostendeckungsabsicht typischerweise den privaten Unternehmer auf Dauer nicht kennzeichnet. Allenfalls bei umkämpften Märkten wird ein Unternehmer, der es sich wegen Gewinnen in anderen Bereichen wirtschaftlich leisten kann, dauerhaft mit Verlust oder nur mit Kostendeckung arbeiten. Insofern ist das Kriterium der bloßen Kostendeckung sachgerecht. Es bleibt freilich offen, welche Kosten berücksichtigt werden müssen – z.B. bei den Abschreibungen – und was gelten soll, wenn die Kostendeckung nicht erreicht wird.

§2b Abs.3 Nr.2 Buchst.d UStG-E schließlich fordert, dass der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt. Bei der Wesentlichkeitsbetrachtung sollen nach der Erläuterung die aufgrund originärer Zuständigkeit im eigenen Hoheitsbereich erbrachten Leistungen nicht berücksichtigt werden. Dieses Kriterium ist auch aus der EU-Vergaberichtlinie (Art.12 Abs.4 Buchst.c Richtlinie 2014/24/EU) übernommen. Es zeigt sich daran aber besonders deutlich, dass derartige Rechtsimporte nicht zur Umsatzsteuer passen: Gerade wenn sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts darauf beschränkt, ihre Leistungen nur an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts zu erbringen, schottet sie die privaten Anbieter von diesem Markt ab. Sie lenkt so die Nachfrage der anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf ihr nicht steuerbares Angebot, das durch die Expertise aufgrund umfänglicher Tätigkeit für eigene Zwecke womöglich qualitativ hervorragend und vielleicht wegen der Kostendegression besonders günstig ist. Da stellt sich auch die Frage, ob ein nicht kostendeckendes Entgelt als Kostendeckungsbeitrag betriebswirtschaftlich noch sinnvoll sein kann. Dann ist die Besteuerung im Interesse der Wettbewerbsgleichheit aber geradezu geboten.

VI. Als unternehmerisch geltende Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§2b Abs.4 UStG-E)

§2b Abs.4 UStG-E nennt weiterhin die derzeit in §2 Abs.3 UStG aufgeführten Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des §2 Abs.1 UStG trotz Vorliegens der Voraussetzungen des §2 Abs.1 Satz1 UStG-E als unternehmerisch gelten. Darüber hinaus wird dieser Katalog zur vollständigen Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie in das deutsche Recht noch um die in Anhang I MwStSystRL aufgeführten Tätigkeiten erweitert. Diese Tätigkeiten sind nach Art.13 Abs.1 MwStSystRL jedenfalls unternehmerisch, sofern der Umfang der Tätigkeit nicht unbedeutend ist. Weil in diesem Anhang u.a. auch die Tätigkeiten der Rundfunk- und Fernsehanstalten aufgeführt sind, sofern sie nicht steuerbefreit nach

Art.132 Abs.1 Buchst.q MwStSystRL sind (Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter), gibt es in der Erläuterung den Hinweis, dass es für die deutschen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten keiner besonderen Steuerbefreiungsvorschrift bedarf, weil das BVerfG im Urteil vom 18.5.1971²¹ entschieden hat, dass die Rundfunkanstalten eine hoheitliche Tätigkeit ausüben. Das gilt auch weiterhin.

VII. Schlussbemerkung

Der vorliegende Entwurf ist ein längst fälliger Schritt zur gesetzgeberischen Umsetzung der Vorgaben in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie unter Berücksichtigung der Rechtsprechung von EuGH und BFH. Insofern ist zu begrüßen, dass er nun endlich in die richtige Richtung getan wurde. Damit ist ein Ende des unter Gleichheitsgesichtspunkten schwer erträglichen Zustandes abzusehen, dass sich die Steuerpflichtigen das ihnen genehme Recht aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie oder aus dem Umsatzsteuergesetz aussuchen können.

Nun kommt es darauf an, ob bald ein konkretes Gesetzgebungsvorhaben in Angriff genommen wird. Dazu müsste man nach dem Grundgesetz nicht auf die Bundesregierung warten; der Deutsche Bundestag oder der Bundesrat können das auch in Gang bringen. Es mutet schon eigenartig an, dass die Finanzministerkonferenz zwar den ersten Schritt getan hat und nun den Ball der Bundesregierung zuspielt, die sich über Jahre hinweg trotz massiver Kritik des Bundesrechnungshofs eher abwartend verhalten hat.

Bei der weiteren Diskussion müssen die im Entwurf unklaren Tatbestandsmerkmale so präzisiert werden, dass es möglichst keine unionsrechtlichen Zweifel mehr gibt. Mit einem neuen Recht, das bei der ersten Gelegenheit erneut als von der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht gedeckt beurteilt werden müsste, weil es die öffentliche Hand zu sehr privilegiert, wäre niemandem geholfen. Dabei sollte man nicht übersehen, dass mittlerweile viele nationale Steuerrechtsnormen von der EU-Kommission nicht nur an den EU-Richtlinien und am Primärrecht gemessen werden, sondern auch an den Regeln zum Beihilfeverbot. Die Anleihen aus dem EU-Vergaberecht, die nicht zur Umsatzsteuer passen, sind deshalb zu eliminieren. Schließlich braucht die Praxis rücksichtsvolle Übergangsregelungen, damit unter Umständen langjährige Gestaltungen, die von der Finanzverwaltung ausdrücklich anerkannt oder wenigstens toleriert wurden, an die neue Rechtslage angepasst werden können.

Der Weg ist vielleicht noch lang, aber das Ziel ist jetzt klar beschrieben und sichtbar. Dass der Verfasser das noch erleben durfte!

21 BVerfG, Urt. v. 18.5.1971 – 2 BvF 1/68, 2 BvR 702/68, BVerfG 31, 314.

Harmonisierung in der EU

Sonderregelung für Anlagegold

Sonderregelung für Anlagegold – Verzeichnis der Goldmünzen für das Jahr 2015

MwStSystRL Art. 344 und 345; UStG § 25c Abs. 2
BMF, Schr. v. 25.11.2014 – IV D 1 – S 7068/07/10001-06 –
DOK 2014/1048714

Die Liste der Goldmünzen, die für das Jahr 2015 die Kriterien des Art. 344 Abs. 1 Nr. 2 MwStSystRL erfüllen, wurde von der Europäischen Kommission am 11.11.2014 im Amtsblatt der Europäischen Union (ABl. EU Nr. C 396/2014, 6) veröffentlicht. Zu Ihrer Information übersende ich in der Anlage einen Abdruck dieser Liste.

Anlage

Befreites Anlagegold

Liste der Goldmünzen, die die Kriterien von Artikel 344 Absatz 1 Nummer 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates (Sonderregelung für Anlagegold) erfüllen

Gültig für das Jahr 2015

(Abl. EU Nr. C 396 v. 11.11.2014, 6)

Erläuterung

- a) Diese Liste berücksichtigt die Beiträge der Mitgliedstaaten, die innerhalb der in Art. 345 MwStSystRL (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) gesetzten Frist bei der Kommission eingegangen sind.
- b) Es wird davon ausgegangen, dass die in dieser Liste aufgeführten Münzen die Kriterien des Art. 344 MwStSystRL erfüllen und in diesen Mitgliedstaaten deshalb als Anlagegold zu behandeln sind. Demzufolge ist ihre Lieferung während des gesamten Kalenderjahres 2015 von der Mehrwertsteuer befreit.
- c) Die Steuerbefreiung gilt für alle Emissionen eines in dieser Liste verzeichneten Stücks, außer für Münzen mit einem Feingehalt von weniger als 900 Tausendsteln.
- d) Die Lieferung einer nicht in dieser Liste verzeichneten Münze kann dennoch von der Mehrwertsteuer befreit werden, wenn die Münze die entsprechenden Kriterien der Mehrwertsteuersystemrichtlinie erfüllt.
- e) Die Liste ist in alphabetischer Reihenfolge der Länder und der Bezeichnungen der Münzen geordnet. Münzen der gleichen Kategorie sind in aufsteigender Reihenfolge ihres Werts geordnet.
- f) Die Bezeichnung der Münzen entspricht der auf ihnen angegebenen Währung. In den Fällen, in denen die Währung auf den Münzen nicht in lateinischer Schrift angegeben ist, steht die Bezeichnung, soweit möglich, in Klammern.

ÄQUATORIALGUINEA

250 PESETAS
500 PESETAS
750 PESETAS
1 000 PESETAS
5 000 PESETAS

ÄTHIOPIEN

400 BIRR
600 BIRR
10 (DOLLARS)
20 (DOLLARS)
50 (DOLLARS)

100 (DOLLARS)
200 (DOLLARS)

AFGHANISTAN
(20 AFGHANI)
10 000 AFGHANI
($\frac{1}{2}$ AMANI)
(1 AMANI)
(2 AMANI)
(4 GRAMS)
(8 GRAMS)
1 TILLA
2 TILLAS

ALBANIEN
20 LEKE
50 LEKE
100 LEKE
200 LEKE
500 LEKE
10 FRANGA
20 FRANGA
50 FRANGA
100 FRANGA

ALDERNEY
5 POUNDS
25 POUNDS
1 000 POUNDS

ANDORRA
5 CENTIMES
1 DINER
5 DINERS
20 DINERS
50 DINERS
100 DINERS
250 DINERS
1 SOVEREIGN

ANGUILLA
5 DOLLARS
10 DOLLARS
20 DOLLARS
100 DOLLARS

ARGENTINIEN
1 ARGENTINO
5 PESOS
25 PESOS
50 PESOS

ARMENIEN
100 DRAM
10 000 DRAM
25 000 DRAM
50 000 DRAM

ARUBA
10 FLORIN
25 FLORIN
50 FLORIN
100 FLORIN

AUSTRALIEN
5 DOLLARS
15 DOLLARS
25 DOLLARS
50 DOLLARS
100 DOLLARS
150 DOLLARS
200 DOLLARS
250 DOLLARS
500 DOLLARS
1 000 DOLLARS
2 500 DOLLARS
3 000 DOLLARS
10 000 DOLLARS

$\frac{1}{2}$ SOVEREIGN
(= $\frac{1}{2}$ POUND)
1 SOVEREIGN (= 1 POUND)

BAHAMAS
5 DOLLARS
10 DOLLARS
20 DOLLARS
25 DOLLARS
50 DOLLARS
100 DOLLARS
150 DOLLARS
200 DOLLARS
250 DOLLARS
2 500 DOLLARS

BARBADOS
10 DOLLARS
25 DOLLARS
50 DOLLARS
100 DOLLARS
200 DOLLARS
250 DOLLARS

BELGIEN
10 ECU
25 ECU
50 ECU
100 ECU
25 EURO
50 EURO
100 EURO
5 000 FRANCS

BELIZE
25 DOLLARS
50 DOLLARS
100 DOLLARS
250 DOLLARS
500 DOLLARS

BERMUDA
10 DOLLARS
25 DOLLARS
30 DOLLARS
50 DOLLARS
60 DOLLARS
100 DOLLARS
180 DOLLARS
200 DOLLARS
250 DOLLARS

BHUTAN
1 SERTUM
2 SERTUMS
5 SERTUMS

BIAFRA
1 POUND
2 POUNDS
5 POUNDS
10 POUNDS
25 POUNDS

BOLIVIEN
4 000 PESOS BOLIVIANOS

BOTSUANA
5 PULA
150 PULA
10 THEBE

BRASILIEN
300 CRUZEIROS
(4 000 REIS)
(5 000 REIS)
(6 400 REIS)
(10 000 REIS)
(20 000 REIS)
20 REAIS

**BRITISCHE JUNGFERN-
INSELN**

20 DOLLARS
100 DOLLARS
250 DOLLARS
500 DOLLARS

BULGARIEN

(1 LEV)
(5 LEVA)
(10 LEVA)
(20 LEVA)
(100 LEVA)
(125 LEVA)
(1 000 LEVA)
(10 000 LEVA)
(20 000 LEVA)

BURUNDI

10 FRANCS
25 FRANCS
50 FRANCS
100 FRANCS

CHILE

2 PESOS
5 PESOS
10 PESOS
20 PESOS
50 PESOS
100 PESOS
200 PESOS
500 PESOS

CHINA

$\frac{5}{20}$ YUAN ($\frac{1}{20}$ oz)
 $\frac{10}{50}$ YUAN ($\frac{1}{10}$ oz)
 $\frac{25}{100}$ YUAN ($\frac{1}{4}$ oz)
 $\frac{50}{200}$ YUAN ($\frac{1}{2}$ oz)
 $\frac{100}{500}$ YUAN (1 oz)
5 (YUAN)
10 (YUAN)
20 (YUAN)
25 (YUAN)
50 (YUAN)
100 (YUAN)
150 (YUAN)
200 (YUAN)
250 (YUAN)
300 (YUAN)
400 (YUAN)
450 (YUAN)
500 (YUAN)
1 000 (YUAN)
2 000 (YUAN)
10 000 (YUAN)

COOKINSELN

5 DOLLARS
10 DOLLARS
20 DOLLARS
25 DOLLARS
100 DOLLARS
200 DOLLARS
250 DOLLARS

COSTA RICA

5 COLONES
10 COLONES
20 COLONES
50 COLONES
100 COLONES
200 COLONES
1 500 COLONES
5 000 COLONES
25 000 COLONES
100 000 COLONES

CÔTE D'IVOIRE

10 FRANCS
25 FRANCS

50 FRANCS
100 FRANCS

DÄNEMARK

10 KRONER
20 KRONER
1 000 KRONER

DEUTSCHLAND

1 DM
100 EURO

**DOMINIKANISCHE
REPUBLIK**

30 PESOS
100 PESOS
200 PESOS
250 PESOS

ECUADOR

1 CONDOR
10 SUCRES

EL SALVADOR

25 COLONES
50 COLONES
100 COLONES
200 COLONES
250 COLONES

FIDSCHI

5 DOLLARS
10 DOLLARS
200 DOLLARS
250 DOLLARS

FINNLAND

100 EURO
1 000 MARKKAA
2 000 MARKKAA

FRANKREICH

$\frac{1}{4}$ EURO
10 EURO
20 EURO
50 EURO
100 EURO
200 EURO
250 EURO
500 EURO
1 000 EURO
5 000 EURO
5 FRANCS
10 FRANCS
20 FRANCS
40 FRANCS
50 FRANCS
100 FRANCS
500 FRANCS
655,97 FRANCS

GABUN

10 FRANCS
25 FRANCS
50 FRANCS
100 FRANCS
1 000 FRANCS
3 000 FRANCS
5 000 FRANCS
10 000 FRANCS
20 000 FRANCS

GAMBIA

200 DALASIS
500 DALASIS
1 000 DALASIS

GIBRALTAR

$\frac{1}{25}$ CROWN
 $\frac{1}{10}$ CROWN
 $\frac{1}{5}$ CROWN
 $\frac{1}{2}$ CROWN
1 CROWN
2 CROWNS
5 PENCE

1 POUND
5 POUNDS
25 POUNDS
50 POUNDS
100 POUNDS
 $\frac{1}{25}$ ROYAL
 $\frac{1}{10}$ ROYAL
 $\frac{1}{5}$ ROYAL
 $\frac{1}{2}$ ROYAL
1 ROYAL

GUATAMALA

5 QUETZALES
10 QUETZALES
20 QUETZALES

GUERNSEY

1 POUND
5 POUNDS
10 POUNDS
25 POUNDS
50 POUNDS
100 POUNDS

GUINEA

1 000 FRANCS
2 000 FRANCS
5 000 FRANCS
10 000 FRANCS

HAITI

20 GOURDES
50 GOURDES
100 GOURDES
200 GOURDES
500 GOURDES
1 000 GOURDES

HONDURAS

200 LEMPIRAS
500 LEMPIRAS

HONGKONG

1 000 DOLLARS

INDIEN

1 MOHUR
15 RUPEES
1 SOVEREIGN

INDONESIEN

2 000 RUPIAH
5 000 RUPIAH
10 000 RUPIAH
20 000 RUPIAH
25 000 RUPIAH
100 000 RUPIAH
200 000 RUPIAH

INSEL MAN

$\frac{1}{20}$ ANGEL
 $\frac{1}{10}$ ANGEL
 $\frac{1}{4}$ ANGEL
 $\frac{1}{2}$ ANGEL
1 ANGEL
5 ANGEL
10 ANGEL
15 ANGEL
20 ANGEL
 $\frac{1}{25}$ CROWN
 $\frac{1}{10}$ CROWN
 $\frac{1}{5}$ CROWN
 $\frac{1}{2}$ CROWN
1 CROWN
50 PENCE
1 POUND
2 POUNDS
5 POUNDS
50 POUNDS
($\frac{1}{2}$ SOVEREIGN)
(1 SOVEREIGN)
(2 SOVEREIGN)
(5 SOVEREIGN)

IRAK

(5 DINARS)
(50 DINARS)
(100 DINARS)

IRAN

($\frac{1}{2}$ AZADI)
(1 AZADI)
($\frac{1}{4}$ PAHLAVI)
($\frac{1}{2}$ PAHLAVI)
(1 PAHLAVI)
(2 $\frac{1}{2}$ PAHLAVI)
(5 PAHLAVI)
(10 PAHLAVI)
50 POUND
500 RIALS
750 RIALS
1 000 RIALS
2 000 RIALS

ISLAND

500 KRONUR
10 000 KRONUR

ISRAEL

20 LIROT
50 LIROT
100 LIROT
200 LIROT
500 LIROT
1 000 LIROT
5 000 LIROT
5 NEW SHEQALIM
10 NEW SHEQALIM
20 NEW SHEQALIM
5 SHEQALIM
10 SHEQALIM
500 SHEQEL

ITALIEN

20 EURO
50 EURO
5 LIRE
10 LIRE
20 LIRE
40 LIRE
80 LIRE
100 LIRE

JAMAICA

100 DOLLARS
250 DOLLARS

JERSEY

1 POUND
2 POUNDS
5 POUNDS
10 POUNDS
20 POUNDS
25 POUNDS
50 POUNDS
100 POUNDS
1 SOVEREIGN

JORDANIEN

2 DINARS
5 DINARS
10 DINARS
25 DINARS
50 DINARS
60 DINARS

JUGOSLAWIEN

20 DINARA
100 DINARA
200 DINARA
500 DINARA
1 000 DINARA
1 500 DINARA
2 000 DINARA
2 500 DINARA
5 000 DINARA

1 DUCAT	20 LATU („Latvijas monēta“)	500 PESOS	OMAN
4 DUCATS	100 LATU	1 000 PESOS	25 BAISA
KAIMANINSELN	LIBERIA	2 000 PESOS	50 BAISA
25 DOLLARS	12 DOLLARS	MONACO	100 BAISA
50 DOLLARS	20 DOLLARS	10 EURO	$\frac{1}{4}$ OMANI RIAL
100 DOLLARS	25 DOLLARS	20 EURO	$\frac{1}{2}$ OMANI RIAL
250 DOLLARS	30 DOLLARS	100 EURO	OMANI RIAL
KANADA	50 DOLLARS	20 FRANCS	5 OMANI RIALS
1 DOLLAR	100 DOLLARS	100 FRANCS	10 OMANI RIALS
2 DOLLARS	200 DOLLARS	200 FRANCS	15 OMANI RIALS
5 DOLLARS	250 DOLLARS	MONGOLEI	20 OMANI RIALS
10 DOLLARS	500 DOLLARS	750 (TUGRIK)	25 OMANI RIALS
20 DOLLARS	2 500 DOLLARS	1 000 (TUGRIK)	75 OMANI RIALS
50 DOLLARS	LITAUEN	NEPAL	PAKISTAN
100 DOLLARS	10 LITU	1 ASARPHI	3 000 RUPEES
175 DOLLARS	50 LITU	1 000 RUPEES	PANAMA
200 DOLLARS	100 LITU	NEUSEELAND	100 BALBOAS
350 DOLLARS	500 LITU	5 DOLLARS	500 BALBOAS
1 SOVEREIGN	LUXEMBURG	10 DOLLARS	PAPUA-NEUGUINEA
KATANGA	5 EURO	150 DOLLARS	100 KINA
5 FRANCS	10 EURO	1,56 grammes / $\frac{1}{20}$ ounce	PERU
KENIA	20 EURO	3,11 grammes / $\frac{1}{10}$ ounce	$\frac{1}{5}$ LIBRA
100 SHILLINGS	175 EURO CENT	7,77 grammes / $\frac{1}{4}$ ounce	$\frac{1}{2}$ LIBRA
250 SHILLINGS	20 FRANCS	15,56 grammes / $\frac{1}{2}$ ounce	1 LIBRA
500 SHILLINGS	MACAU	NICARAGUA	5 SOLES
KIRIBATI	250 PATACAS	50 CORDOBAS	10 SOLES
150 DOLLARS	500 PATACAS	NIEDERLÄNDISCHE	20 SOLES
KOLUMBIEN	1 000 PATACAS	ANTILLEN	50 SOLES
1 PESO	10 000 PATACAS	5 GULDEN	100 SOLES
2 PESOS	MALAWI	10 GULDEN	PHILIPPINEN
2 $\frac{1}{2}$ PESOS	250 KWACHA	50 GULDEN	1 000 PISO
5 PESOS	MALAYSIA	100 GULDEN	1 500 PISO
10 PESOS	100 RINGGIT	100 GULDEN	5 000 PISO
20 PESOS	200 RINGGIT	NIEDERLANDE	POLEN
100 PESOS	250 RINGGIT	(2 DUKAAT)	30 ZŁOTYCH
200 PESOS	500 RINGGIT	10 EURO	50 ZŁOTYCH (orzeł bielik)
300 PESOS	MALI	20 EURO	50 ZŁOTYCH
500 PESOS	10 FRANCS	50 EURO	100 ZŁOTYCH (orzeł bielik)
1 000 PESOS	25 FRANCS	1 GULDEN	100 ZŁOTYCH
1 500 PESOS	50 FRANCS	5 GULDEN	(Ausnahme: 100 ZŁOTYCH
2 000 PESOS	100 FRANCS	10 GULDEN	„Beatyfikacja Jana Pawła
15 000 PESOS	MALTA	NIGER	II 1 V 2011“)
KONGO	15 EURO	10 FRANCS	200 ZŁOTYCH (orzeł bielik)
10 FRANCS	50 EURO	25 FRANCS	200 ZŁOTYCH
20 FRANCS	5 (LIRI)	50 FRANCS	500 ZŁOTYCH (orzeł bielik)
25 FRANCS	10 (LIRI)	100 FRANCS	500 ZŁOTYCH
50 FRANCS	20 (LIRI)	NORWEGEN	Portugal
100 FRANCS	25 (LIRI)	20 KRONER	1 ESCUDO
KUBA	50 (LIRI)	1 500 KRONER	100 ESCUDOS
4 PESOS	100 (LIRI)	ÖSTERREICH	200 ESCUDOS
5 PESOS	LM 25	10 CORONA	500 ESCUDOS
10 PESOS	MARSHALLINSELN	(= 10 KRONEN)	5 EURO
20 PESOS	20 DOLLARS	20 CORONA	8 EURO
50 PESOS	50 DOLLARS	(= 20 KRONEN)	10 000 REIS
100 PESOS	200 DOLLARS	100 CORONA	RHODESIEN
LESOTHO	MAURITIUS	(= 100 KRONEN)	1 POUND
1 LOTI	100 RUPEES	(4 DUCATS)	5 POUNDS
2 MALOTI	200 RUPEES	10 EURO	10 SHILLINGS
4 MALOTI	250 RUPEES	25 EURO	RUANDA
10 MALOTI	500 RUPEES	50 EURO	10 FRANCS
20 MALOTI	1 000 RUPEES	100 EURO	25 FRANCS
50 MALOTI	MEXIKO	4 FLORIN = 10 FRANCS	50 FRANCS
100 MALOTI	$\frac{1}{20}$ ONZA	(= 4 GULDEN)	100 FRANCS
250 MALOTI	$\frac{1}{10}$ ONZA	8 FLORIN = 20 FRANCS	RUMÄNIEN
500 MALOTI	$\frac{1}{4}$ ONZA	(= 8 GULDEN)	12 $\frac{1}{2}$ LEI
LETTLAND	$\frac{1}{2}$ ONZA	25 SCHILLING	20 LEI
1 LATS („Ak, svētā Lestene!“)	1 ONZA	100 SCHILLING	25 LEI
1 LATS („Jūgendstils Rīgā“)	2 PESOS	200 SCHILLING	50 LEI
1 LATS („Zelta ābele“)	2 $\frac{1}{2}$ PESOS	200 SCHILLING	100 LEI
5 LATI („Pieclatnieks“)	5 PESOS	200 SHILLING / 10 EURO	500 LEI
10 LATU („Gafelšoneris Julia Maria“)	10 PESOS	500 SCHILLING	1 000 LEI
10 LATU („Zelta vēsture“)	20 PESOS	1 000 SCHILLING	2 000 LEI
	50 PESOS	2 000 SCHILLING	5 000 LEI
	250 PESOS		

RUSSLAND	250 DOLLARS	20 000 WON	TÜRKEI
1 (CHERVONET)	500 DOLLARS	25 000 WON	(25 KURUSH)
50 (ROUBLES)	SLOWAKISCHE REPUBLIK	30 000 WON	(= 25 PIASTRES)
100 (ROUBLES)	100 EURO	50 000 WON	(50 KURUSH)
200 (ROUBLES)	5 000 KORUN (5 000 SKK)	SURINAME	(= 50 PIASTRES)
1 000 (ROUBLES)	10 000 KORUN (10 000 SKK)	20 DOLLARS	(100 KURUSH)
10 000 (ROUBLES)	SLOWENIEN	50 DOLLARS	(= 100 PIASTRES)
SALOMONEN	100 EURO	100 GULDEN	(250 KURUSH)
10 DOLLARS	5 000 TOLARS	SWASILAND	(= 250 PIASTRES)
25 DOLLARS	20 000 TOLARS	2 EMALANGENI	(500 KURUSH)
50 DOLLARS	25 000 TOLARS	5 EMALANGENI	(= 500 PIASTRES)
100 DOLLARS	SOMALIA	10 EMALANGENI	$\frac{1}{2}$ LIRA
SAMBIA	20 SHILLINGS	20 EMALANGENI	1 LIRA
250 KWACHA	50 SHILLINGS	25 EMALANGENI	500 LIRA
SAN MARINO	100 SHILLINGS	50 EMALANGENI	1 000 LIRA
20 EURO	200 SHILLINGS	100 EMALANGENI	10 000 LIRA
50 EURO	500 SHILLINGS	250 EMALANGENI	50 000 LIRA
1 SCUDI	1 500 SHILLINGS	1 LILANGENI	100 000 LIRA
2 SCUDI	SPANIEN	SYRIEN	200 000 LIRA
5 SCUDI	2 (ESCUDOS)	($\frac{1}{2}$ POUND)	1 000 000 LIRA
10 SCUDI	10 (ESCUDOS)	(1 POUND)	60 000 000 LIRA
SAUDI-ARABIEN	20 EURO	TANSANIA	TUNESIEN
1 GUINEA (= 1 SAUDI POUND)	100 EURO	1 500 SHILINGI	2 DINARS
SCHWEDEN	200 EURO	2 000 SHILINGI	5 DINARS
5 KRONOR	400 EURO	THAILAND	10 DINARS
10 KRONOR	10 PESETAS	(150 BAHT)	20 DINARS
20 KRONOR	20 PESETAS	(300 BAHT)	40 DINARS
1 000 KRONOR	25 PESETAS	(400 BAHT)	75 DINARS
2 000 KRONOR	5 000 PESETAS	(600 BAHT)	10 FRANCS
SCHWEIZ	10 000 PESETAS	(800 BAHT)	20 FRANCS
10 FRANCS	20 000 PESETAS	(1 500 BAHT)	100 FRANCS
20 FRANCS	40 000 PESETAS	(2 500 BAHT)	5 PIASTRES
50 FRANCS	80 000 PESETAS	(3 000 BAHT)	TURKS- UND
100 FRANCS	100 (REALES)	(4 000 BAHT)	CAICOSINSELN
SENEGAL	ST. HELENA	(5 000 BAHT)	100 CROWNS
10 FRANCS	$\frac{1}{16}$ GUINEA	(6 000 BAHT)	TUVALU
25 FRANCS	$\frac{1}{8}$ GUINEA	TONGA	50 DOLLARS
50 FRANCS	$\frac{1}{4}$ GUINEA	$\frac{1}{2}$ HAU	UGANDA
100 FRANCS	$\frac{1}{2}$ GUINEA	1 HAU	50 SHILLINGS
250 FRANCS	1 GUINEA	5 HAU	100 SHILLINGS
500 FRANCS	2 GUINEAS	$\frac{1}{4}$ KOULA	500 SHILLINGS
1 000 FRANCS	5 GUINEAS	$\frac{1}{2}$ KOULA	1 000 SHILLINGS
2 500 FRANCS	2 POUNDS	1 KOULA	UNGARN
SERBIEN	5 POUNDS	TRISTAN DA CUNHA	1 DUKAT
10 DINARA	$\frac{1}{16}$ SOVEREIGN	$\frac{1}{16}$ GUINEA	4 FORINT = 10 FRANCS
20 DINARA	$\frac{1}{8}$ SOVEREIGN	$\frac{1}{8}$ GUINEA	8 FORINT = 20 FRANCS
SEYCHELLEN	$\frac{1}{4}$ SOVEREIGN	$\frac{1}{4}$ GUINEA	50 FORINT
1 000 RUPEES	SOVEREIGN	$\frac{1}{2}$ GUINEA	100 FORINT
1 500 RUPEES	SUDAN	1 GUINEA	200 FORINT
SIERRA LEONE	25 POUNDS	2 GUINEAS	500 FORINT
20 DOLLARS	50 POUNDS	5 GUINEAS	1 000 FORINT
50 DOLLARS	100 POUNDS	2 POUNDS	5 000 FORINT
100 DOLLARS	SÜDAFRIKA	5 POUNDS	10 000 FORINT
250 DOLLARS	$\frac{1}{10}$ KRUGERRAND	$\frac{1}{16}$ SOVEREIGN	20 000 FORINT
500 DOLLARS	$\frac{1}{4}$ KRUGERRAND	$\frac{1}{8}$ SOVEREIGN	50 000 FORINT
2 500 DOLLARS	$\frac{1}{2}$ KRUGERRAND	QUARTER SOVEREIGN	100 000 FORINT
$\frac{1}{4}$ GOLDE	1 KRUGERRAND	HALF SOVEREIGN	500 000 FORINT
$\frac{1}{2}$ GOLDE	$\frac{1}{10}$ oz NATURA	SOVEREIGN	10 KORONA
1 GOLDE	$\frac{1}{4}$ oz NATURA	TSCHAD	20 KORONA
5 GOLDE	$\frac{1}{2}$ oz NATURA	3 000 FRANCS	100 KORONA
10 GOLDE	1 oz NATURA	5 000 FRANCS	URUGUAY
1 LEONE	$\frac{1}{2}$ POND	10 000 FRANCS	5 000 NUEVO PESOS
SINGAPUR	1 POND	20 000 FRANCS	20 000 NUEVO PESOS
1 DOLLAR	$\frac{1}{10}$ PROTEA	TSCHJECHISCHE REPUBLIK	5 PESOS
2 DOLLARS	1 PROTEA	1 000 KORUN (1 000 CZK)	USA
5 DOLLARS	1 RAND	2 000 KORUN (2 000 CZK)	5 DOLLARS
10 DOLLARS	2 RAND	2 500 KORUN (2 500 CZK)	10 DOLLARS
20 DOLLARS	5 RAND	5 000 KORUN (5 000 CZK)	(AMERICAN EAGLE)
25 DOLLARS	25 RAND	10 000 KORUN (10 000 CZK)	20 DOLLARS
50 DOLLARS	$\frac{1}{2}$ SOVEREIGN	TSCHJECHOSLOWAKEI	25 DOLLARS
100 DOLLARS	(= $\frac{1}{2}$ POUND)	1 DUKÁT	50 DOLLARS
150 DOLLARS	1 SOVEREIGN (= 1 POUND)	2 DUKÁT	50 DOLLARS
SÜDKOREA	SÜDKOREA	5 DUKÁT	(AMERICAN BUFFALO)
2 500 WON	2 500 WON	10 DUKÁT	50 DOLLARS
			(AMERICAN EAGLE)

VATIKAN	5 000 BOLIVARES	($\frac{1}{2}$ GUINEA)	(1 SOVEREIGN)
20 EURO	10 000 BOLIVARES	50 PENCE	(= 1 POUND)
50 EURO	5 VENEZOLANOS	2 POUNDS	(2 SOVEREIGN)
10 LIRE GOLD		5 POUNDS	(5 SOVEREIGN)
20 LIRE	VEREINIGTE ARABISCHE	10 POUNDS	
100 LIRE GOLD	EMIRATE	25 POUNDS	WESTSAMOA
VENEZUELA	(500 DIRHAMS)	50 POUNDS	50 TALA
(10 BOLIVARES)	(750 DIRHAMS)	100 POUNDS	100 TALA
(20 BOLIVARES)	(1 000 DIRHAMS)	QUARTER SOVEREIGN	ZAIRE
(100 BOLIVARES)		($\frac{1}{2}$ SOVEREIGN)	100 ZAIRES
1 000 BOLIVARES	VEREINIGTES KÖNIG-	(= $\frac{1}{2}$ POUND)	ZYPERN
3 000 BOLIVARES	REICH		50 POUNDS
	($\frac{1}{3}$ GUINEA)		

Rechtsprechung

Steuerbefreiungen

Steuerfreiheit der Durchführung von Raucherentwöhnungsseminaren

UStG § 4 Nr. 14; 6.EG-Richtlinie Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c

1. Die Durchführung von Raucherentwöhnungsseminaren kann als vorbeugende Maßnahme des Gesundheitsschutzes bei Vorliegen einer medizinischen Indikation eine steuerfreie Heilbehandlung sein.

2. Die von Betriebsärzten vorgenommene Sammelüberweisung von Arbeitnehmern zur Teilnahme an Raucherentwöhnungsseminaren genügt den Anforderungen an die gebotene medizinische Indikation, wenn sie auf medizinischen Feststellungen der Betriebsärzte beruht.

BFH, Urt. v. 26.8.2014 - XI R 19/12
Vorinstanz: FG Köln, Urt. v. 8.3.2012 - 10 K 2389/09, EFG 2012, 1792

Sachverhalt

1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob die von der Klägerin erbrachten Leistungen als Umsätze der Heilbehandlung steuerfrei sind.

2 Gegenstand des Unternehmens der Klägerin, das in der Rechtsform einer GbR betrieben wird, ist die Durchführung von Seminaren zur Raucherentwöhnung und Gewichtsreduktion sowie zum Stress-Management. Gesellschafter der GbR sind die klinische Psychologin A - mit einer Beteiligung von 1% - und der Psychotherapeut B - mit einer Beteiligung von 99%. Die Umsätze der Klägerin im Jahr 2005 (Streitjahr) entfielen überwiegend auf die Durchführung von Seminaren zur Raucherentwöhnung.

3 Die Klägerin war der Auffassung, dass die von ihr ausgeführten Umsätze nach § 4 Nr. 14 UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung steuerfrei seien. Dementsprechend hatte sie im streitbefangenen Zeitraum über ihre Leistungen keine Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erteilt.

4 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung versagte das beklagte FA die begehrte Steuerbefreiung und setzte die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung der nunmehr von der Klägerin erklärten Vorsteuer mit Umsatzsteuer-Jahresbescheid vom 10.10.2008 fest. Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 26.6.2009).

5 Das FG wies die Klage ab. Die Umsätze der Klägerin seien nicht nach § 4 Nr. 14 UStG von der Steuer befreit. Im Streitfall seien die „Therapien“ zur Nikotinentwöhnung teilweise vollständig ohne ärztliche Verordnung erfolgt, unstrittig in einem erheblichen Teil der Fälle aber auch auf der Grundlage von Sammelüberweisungen durch Betriebsärzte von Großunternehmen, die ein Interesse daran gehabt hätten, ihren Mitarbeitern ein rauchfreies Leben zu ermöglichen. Zwar sei die für die Annahme einer Heilbehandlung i.S.v. § 4 Nr. 14 UStG notwendige ärztliche Verordnung auch in Form einer Sammelverordnung denkbar, in der eine Heilmaßnahme mehreren Patienten gleichzeitig verordnet werde; auch eine solche Verordnung müsse aber jeweils individuell patientenbezogen sein und setze eine individuelle Untersuchung voraus, die im Streitfall nicht stattgefunden habe. Im Streitfall hätten lediglich „Überweisungslisten“ mit den Namen der jeweiligen Teilnehmer vorgelegen, denen keine individuellen Untersuchungen und kein individuell festgestelltes Krankheitsbild durch die Betriebsärzte vorausgegangen seien.

6 Das Urteil des FG ist veröffentlicht.

7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe bei seiner Entscheidung die Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 UStG bei der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung der Vorschrift verkannt. Im Streitfall seien ausgehend von der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH sämtliche Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung erfüllt.

8 Die von ihr erbrachten Leistungen seien als Heilbehandlungen zu qualifizieren, da der Tabakmissbrauch der Patienten behandelt worden sei. Die im Rahmen der Raucherentwöhnungsseminare von ihr bekämpften Phänomene der „Tabakabhängigkeit“ und des „Tabakmissbrauchs“ seien in der „International Classification of Diseases“ (ICD) der Weltgesundheitsorganisation (WHO) wie Krankheiten klassifiziert. Jedenfalls habe es sich um Heilbehandlungen zum Zwecke der Prävention/Vorbeugung gehandelt.

9 Selbst wenn man im Streitfall für das Vorliegen einer Heilbehandlung von der Notwendigkeit einer „Verordnung“ ausgehe, sei diese in der Überweisung durch die Betriebsärzte zu sehen.

10 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil sowie den Umsatzsteuerbescheid für 2005 vom 10.10.2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 26.6.2009 aufzuheben und für die von der Klägerin erbrachten streitbefangenen Leistungen die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG zu gewähren.

11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

12 Das FG habe festgestellt, dass die Behandlungen zur Nikotinentwöhnung aufgrund von Sammelüberweisungen der Betriebsärzte und somit nicht auf der Grundlage von (eigenen) Untersuchungen und Diagnosen der Klägerin erfolgt seien.

13 Der von der Klägerin dargestellte allgemeine Zusammenhang zwischen Rauchen und Gesundheitsgefährdung sei zwar unstrittig. Nach ständiger Rechtsprechung seien jedoch Leistungen zur Prävention und Selbsthilfe, die keinen konkreten Krankheitsbezug hätten, weil sie lediglich den allgemeinen Gesundheitszustand verbesserten, und Leistungen, deren Hauptziel nicht der Schutz der Gesundheit sei, nicht steuerbefreit. Eine Steuerfreiheit sei nur gegeben, wenn eine ärztliche Verordnung vorliege.

14 Im Streitfall bestehe das Hauptziel der Seminare in der Raucherentwöhnung und nicht in der Vermeidung von späteren Erkrankungen als mögliche Folge eines Aktiv- oder Passivrauchens. Dass die betreffende Tätigkeit von einer fachlich qualifizierten Person ausgeübt werde und zugleich auch zum Schutz der Gesundheit beitragen könne, reiche nicht aus. Daher sei eine Beurteilung der Seminare als steuerfreie Heilbehandlung ohne vorherige individuelle Untersuchung und unabhängig vom Grad des Verlustes der Selbststeuerungsfähigkeit mit der einschlägigen Rechtsprechung unvereinbar.

15 Schließlich sei zu berücksichtigen, dass diverse Programme zur Raucherentwöhnung mit der Bezuschussung nach § 20 SGB V (Fünftes Buch Sozialgesetzbuch) beworben würden. Nach ständiger Rechtsprechung erfüllten derartige Kurse aber nicht die Voraussetzungen einer steuerfreien Heilbehandlung.

■ Aus den Entscheidungsgründen

▶ Revision erfolgreich

16 II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

17 Die bislang getroffenen tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Entscheidung, die von der Klägerin im Rahmen der Durchführung der Raucherentwöhnungsseminare erbrachten Leistungen seien keine Heilbehandlungen i.S.v. § 4 Nr. 14 UStG, und erlauben dem Senat keine abschließende Entscheidung in der Sache.

▶ Steuerbefreiung einer Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin nach nationalem und nach Unionsrecht

18 1. Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG sind steuerfrei die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker.

19 Diese Vorschrift beruht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG, nach der „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arzttähnlichen Berufe erbracht werden“, steuerfrei sind (seit dem 1.1.2007 gilt insoweit Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL 2006/112/EG).

▶ Richtlinienkonforme Auslegung der Steuerbefreiung für Heilbehandlungsleistungen

20 2. § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG ist nach ständiger Rechtsprechung richtlinienkonform auszulegen (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 30.1.2008 – XI R 53/06, BFHE 221, 399 = BStBl. II 2008, 647 = UR 2008, 429 – unter II 2 a der Gründe; BFH, Urt. v. 7.2.2013 – V R 22/12, BFHE 240, 428 = BStBl. II 2014, 126 = UR 2013, 381¹ – Rz. 14, jeweils m.w.N.).

▶ Enge Auslegung der unionsrechtlichen Steuerbefreiungen

21 a) Dabei sind die in Art. 13 der 6. EG-Richtlinie genannten Steuerbefreiungen zwar eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung der in dieser Bestimmung verwendeten Begriffe muss aber auch mit den Zielen im Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden (vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 13.3.2014 – Rs. C-366/12 – Klinikum Dortmund, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:143 = UR 2014, 271 = MwStR 2014, 301 – Rz. 26). Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet außerdem nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen i.S.v. Art. 13 der 6. EG-Richtlinie verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme (vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 13.3.2014 – Rs. C-366/12 – Klinikum Dortmund, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:143 = UR 2014, 271 = MwStR 2014, 301 – Rz. 27 m.w.N.). Dabei geht aus der Rechtsprechung des EuGH hervor, dass der Zweck, die Kosten von Heilbehandlungen zu senken und diese für den Einzelnen leichter zugänglich zu machen, der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie und der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. EG-Richtlinie vorgesehenen Befreiung gemeinsam ist (vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 13.3.2014 – Rs. C-366/12 – Klinikum Dortmund, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:143 = UR 2014, 271 = MwStR 2014, 301 – Rz. 28 m.w.N.).

▶ Steuerbefreiung für ärztliche Leistungen zum Schutz, zur Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit

22 b) Der Begriff der „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ i.S.v. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. EG-Richtlinie umfasst Leistungen, die der Diagnose, Behandlung und, soweit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 13.3.2014 – Rs. C-366/12 – Klinikum Dortmund, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:143 = UR 2014, 271 = MwStR 2014, 301 – Rz. 29 m.w.N.). Daraus folgt, dass ärztlichen Leistungen, die zu dem Zweck erbracht werden, die menschliche Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen, die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der 6. EG-Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung zukommt (vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 13.3.2014 – Rs. C-366/12 – Klinikum Dortmund, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:143 = UR 2014, 271 = MwStR 2014, 301 – Rz. 30 m.w.N.).

▶ Ärztliche Leistungen zum Zweck der Vorbeugung

23 c) Zu den nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG steuerfreien Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gehören nach der Rechtsprechung des BFH auch Leistungen,

1 Mit Anm. Wüst, UR 2013, 383.

die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, wie vorbeugende Untersuchungen und ärztliche Maßnahmen an Personen, die an keiner Krankheit oder Gesundheitsstörung leiden, sowie Leistungen, die zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden (BFH, Urt. v. 18.8.2011 - V R 27/10, BFHE 235, 58 = UR 2011, 902² = BFH/NV 2011, 2214 - Rz. 14). Keine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin sind „ärztliche Leistungen“, „Maßnahmen“ oder „medizinische Eingriffe“, die zu anderen Zwecken erfolgen (BFH, Urt. v. 18.8.2011 - V R 27/10, BFHE 235, 58 = UR 2011, 902³ = BFH/NV 2011, 2214 - Rz. 14 m.w.N.).

► **Raucherentwöhnungsseminar als mögliche steuerbefreite Heilbehandlung**

24 3. Bei der Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall ergibt sich, dass es sich bei den von der Klägerin erbrachten Leistungen im Rahmen der Raucherentwöhnungsseminare um Heilbehandlungen i.S.v. § 4 Nr. 14 UStG handeln kann.

► **Keine Maßgeblichkeit der Definition einer Krankheit durch die Weltgesundheitsorganisation und den ICD-Schlüssel**

25 a) Zwar ist hierfür nicht entscheidend, ob entsprechend dem Hinweis der Klägerin das Rauchen wegen der möglicherweise damit verbundenen Tabakabhängigkeit nach der „ICD-10“ unter der Rubrik „Psychische und Verhaltensstörung durch psychotrope Substanzen“ der WHO als Krankheit zu qualifizieren ist. Denn der BFH hat wiederholt entschieden, dass die Frage, ob ein bestimmter Umsatz der Mehrwertsteuer zu unterwerfen oder von ihr zu befreien ist, nicht davon abhängen kann, wie der Begriff der „Gesundheit“ oder der „Krankheit“ durch die WHO definiert wird (vgl. BFH, Beschl. v. 18.2.2008 - V B 35/06, BFH/NV 2008, 1001 - unter II 4 ab der Gründe; BFH, Beschl. v. 1.7.2010 - V B 62/09, UR 2011, 13 = BFH/NV 2010, 2136 - Rz. 13; BFH, Beschl. v. 24.10.2011 - XI B 54/11, BFH/NV 2012, 279 - Leitsatz 2 und Rz. 13).

► **Raucherentwöhnungsseminar als mögliche vorbeugende Maßnahme zum Gesundheitsschutz**

26 b) Bei der Durchführung der Raucherentwöhnungsseminare kann es sich aber um Maßnahmen handeln, die - ggf. auch nur vorbeugend - dem Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung bzw. Wiederherstellung der Gesundheit dienen (vgl. dazu BFH, Urt. v. 18.8.2011 - V R 27/10, BFHE 235, 58 = UR 2011, 902⁴ = BFH/NV 2011, 2214 - Rz. 14 m.w.N.; EuGH, Urt. v. 13.3.2014 - Rs. C-366/12 - Klinikum Dortmund, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:143 = UR 2014, 271 = MwStR 2014, 301 - Rz. 30 m.w.N.).

► **Gesundheitsgefahren durch Rauchen**

27 aa) Es ist allgemein anerkannt, dass das Rauchen gesundheitsschädlich ist. Unter Rauchern und Nichtraucher gibt es kaum jemanden, dem diese Gefahren gänzlich unbekannt wären. Das Rauchen tötet mehr Menschen als Verkehrsunfälle, Aids, Alkohol, illegale Dro-

gen, Morde und Selbstmorde zusammen. Zigarettenrauchen ist in den Industrieländern die häufigste und wissenschaftlich am deutlichsten belegte Einzelursache für den Krebstod. Im Ergebnis ist nach heutigem medizinischen Kenntnisstand gesichert, dass Rauchen Krebs sowie Herz- und Gefäßkrankheiten verursacht, damit zu tödlichen Krankheiten führt und auch die Gesundheit der nicht rauchenden Mitmenschen gefährdet (so BVerfG, Beschl. v. 22.1.1997 - 2 BvR 1915/91, BVerfGE 95, 173 = DVBl. 1997, 548 = NJW 1997, 2871 - unter C II 2 ba der Gründe m.w.N.).

► **Eignung von Raucherentwöhnungsseminaren zum Gesundheitsschutz**

28 bb) Bei den von der Klägerin durchgeführten Raucherentwöhnungsseminaren mit dem Ziel der Beendigung des Rauchens durch die Teilnehmer handelt es sich daher um Dienstleistungen, die dem Schutz der Gesundheit dienen können, sei es nur vorbeugend, oder sei es zur Wiederherstellung der bereits geschädigten Gesundheit (vgl. dazu im Ergebnis auch FG Berlin-Bdb., Urt. v. 29.10.2013 - 2 K 2055/11, EFG 2014, 228). Andere Zwecke hat das FG nicht festgestellt.

► **Qualifizierung von Seminaren zur Raucherentwöhnung durch die Krankenkassen als Leistungen zur Primärprävention**

29 cc) Dem steht nicht entgegen, dass die Krankenkassen, welche die Kosten der Teilnahme an den Seminaren zur Raucherentwöhnung zum Teil übernommen haben, die streitbefangenen Leistungen der Klägerin als sog. Leistungen zur Primärprävention qualifiziert haben, die (lediglich) den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern sollen, und somit in den Anwendungsbereich von § 20 SGB V fallen (vgl. dazu auch BSG, Beschl. v. 28.4.2004 - B 6 KA 125/03 B, juris, KSRE096051018 - Rz. 14).

30 Der BFH hat zwar entschieden, dass Leistungen zur Prävention i.S.d. § 20 SGB V, die keinen unmittelbaren Krankheitsbezug haben, grundsätzlich keine nach § 4 Nr. 14 UStG befreiten Heilbehandlungen sind (vgl. BFH, Urt. v. 7.7.2005 - V R 23/04, BFHE 211, 69 = BStBl. II 2005, 904 = UR 2005, 677 - Leitsatz 2, zu Ernährungsberatungen; BFH, Beschl. v. 4.10.2012 - XI B 46/12, BFH/NV 2013, 273 - zu Yogakursen). Etwas anderes gilt aber, wenn die entsprechenden Maßnahmen im Rahmen einer medizinischen Behandlung - aufgrund ärztlicher Anordnung oder mithilfe einer Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme - durchgeführt werden (vgl. BFH, Urt. v. 10.3.2005 - V R 54/04, BFHE 210, 151 = BStBl. II 2005, 669 = UR 2005, 674; BFH, Urt. v. 7.7.2005 - V R 23/04, BFHE 211, 69 = BStBl. II 2005, 904 = UR 2005, 677 - Leitsatz 1, zu Ernährungsberatungen).

31 Diese Voraussetzungen können im Streitfall bezogen auf die von den Betriebsärzten übermittelten Teilnehmerlisten für die Raucherentwöhnungsseminare erfüllt sein, wozu das FG weitere Feststellungen zu treffen hat.

32 Betriebsärzte haben die Aufgabe, den Arbeitgeber beim Arbeitsschutz und bei der Unfallverhütung in allen Fragen des Gesundheitsschutzes zu unterstützen (§ 3 Abs. 1 Satz 1 ASiG (Gesetz über Betriebsärzte, Sicherheitsingenieure und andere Fachkräfte für Arbeitssicherheit)). Sie haben dazu u.a. die Arbeitnehmer zu untersuchen, arbeitsmedizinisch zu beurteilen und zu beraten

2 Mit Anm. Marchal, UR 2011, 905; Anm. Wüst, UR 2011, 906.
3 Mit Anm. Marchal, UR 2011, 905; Anm. Wüst, UR 2011, 906.

4 Mit Anm. Marchal, UR 2011, 905; Anm. Wüst, UR 2011, 906.

sowie die Untersuchungsergebnisse zu erfassen und auszuwerten (§3 Abs.1 Nr.2 ASiG). Zu diesen Aufgaben kann auch die Entsendung der Arbeitnehmer in Raucherentwöhnungsseminare gehören.

33 Der BFH hat im Übrigen bereits entschieden, dass Leistungen der Betriebsärzte i.S.v. §3 Abs.1 Nr.2 ASiG grundsätzlich in den Anwendungsbereich von §4 Nr.14 UStG fallen (vgl. BFH, Urt. v. 13.7.2006 - V R 7/05, BFHE 214, 458 = BStBl.II 2007, 412 = UR 2007, 17).

► **Keine durchgreifenden Einwendungen des Finanzamts im Übrigen**

34 c) Auch die übrigen Einwendungen des FA greifen nicht durch.

35 Insbesondere sind die im Streitfall erbrachten Leistungen nicht vergleichbar mit Leistungen, die Gegenstand der vom FA für einschlägig gehaltenen Rechtsprechung zu Schönheitsoperationen waren (BFH, Beschl. v. 22.2.2006 - V B 30/05, BFH/NV 2006, 1168), zu Supervisionsleistungen (BFH, Urt. v. 30.6.2005 - V R 1/02, BFHE 210, 188 = BStBl.II 2005, 675 = UR 2005, 501) und zur Erstellung eines ärztlichen Gutachtens als medizinischer Sachverständiger (EuGH, Urt. v. 20.11.2003 - Rs. C-212/01 - Unterpertinger, EuGHE 2003, I-13859 = UR 2004, 70 = BFH/NV Beilage 2004, 111).

► **Zugrundelegung unzutreffender Rechtsgrundsätze durch das Finanzgericht**

36 4. Das FG ist bei der Versagung der streitbefangenen Leistungen als gem. §4 Nr.14 Satz 1 UStG von der Steuer befreite Heilbehandlungen von unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung war daher aufzuheben. Der Senat kann aber aus mehreren Gründen nicht durcherkennen:

► **Feststellung einer exakten Aufteilung der Umsätze des Seminarveranstalters**

37 a) Zum einen hat das FG - ausgehend von seinem Rechtsstandpunkt zu Recht - nicht festgestellt, in welchem Umfang die Klägerin im Streitjahr Raucherentwöhnungsseminare durchgeführt hat. Aus dem bislang festgestellten Sachverhalt geht lediglich hervor, dass die Umsätze der Klägerin sich „überwiegend“ aus Seminaren zur Raucherentwöhnung zusammensetzen, im Übrigen aber Veranstaltungen zur „Gewichtsreduktion“ und zum „Stress-Management“ betrafen. Eine exakte Aufteilung der entsprechenden Veranstaltungen als maßgebliche Grundlage für die Ermittlung der in Betracht kommenden Steuerbefreiung fehlt bislang.

► **Sammelüberweisungen von Betriebsärzten als hinreichender Nachweis einer Heilbehandlungsmaßnahme**

38 b) Weiter hat das FG nicht festgestellt, wie es zu der Erstellung der Sammelüberweisungen durch die Betriebsärzte gekommen ist. Zwar kann auch - wie dargelegt - in einer Sammelüberweisung ein hinreichender Nachweis dafür liegen, dass die durchgeführte Maßnahme eine Heilbehandlung ist. Allerdings ist die rein subjektive Vorstellung des Patienten als Leistungsempfänger für die Einordnung als Heilbehandlung nicht ausrei-

chend; bei der Beurteilung, ob die Maßnahme einem therapeutischen Zweck dient, handelt es sich um eine medizinische Frage, die von medizinischem Fachpersonal aufgrund medizinischer Feststellungen getroffen werden muss (EuGH, Urt. v. 21.3.2013 - Rs. C-91/12 - PFC Clinic, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2013:198 = UR 2013, 335 = MwStR 2013, 197 - Rz.34f.). Ob die Sammelüberweisungen der Betriebsärzte diesen Anforderungen genügen, hat das FG im zweiten Rechtsgang festzustellen.

► **Nikotinentwöhnungstherapie teilweise ohne ärztliche Verordnung**

39 c) Ferner hat das FG in den Entscheidungsgründen seines Urteils unter 3 ausgeführt, dass die Nikotinentwöhnungstherapien „teilweise vollständig ohne ärztliche Verordnung“ und damit außerhalb von Sammelüberweisungen durch Betriebsärzte von Unternehmen erfolgt seien. Da sich dem nicht entnehmen lässt, in welchem konkreten Umfang dies der Fall gewesen sein soll, ist nicht ersichtlich, inwieweit die - wie dargelegt - erforderliche medizinische Indikation der Raucherentwöhnungsseminare fehlt, was die Gewährung der Steuerbefreiung nach §4 Nr.14 Satz 1 UStG ausschließen würde.

► **Erforderliche fachliche Qualifikation im Rahmen einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit**

40 d) Schließlich fehlen noch Feststellungen des FG zu Inhalt, Ablauf und zeitlichem Umfang der Seminare sowie zu den Fragen, wer die streitbefangenen Leistungen tatsächlich erbracht hat und ob die entsprechende Person insoweit über die zur Gewährung der Steuerbefreiung erforderliche fachliche Qualifikation im Rahmen einer „ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit“ i.S.v. §4 Nr.14 Satz 1 UStG verfügt (vgl. dazu BFH, Urt. v. 26.9.2007 - V R 54/05, BFHE 219, 241 = BStBl.II 2008, 262 = UR 2007, 939 - Leitsätze 1 und 2; BFH, Urt. v. 7.2.2013 - V R 22/12, BFHE 240, 428 = BStBl.II 2014, 126 = UR 2013, 381⁵ - Rz.22; zu psychotherapeutischen Behandlungen durch Diplompsychologen BFH, Urt. v. 1.4.2004 - V R 54/98, BFHE 205, 505 = BStBl.II 2004, 681 = UR 2004, 472; im Anschluss an EuGH, Urt. v. 6.11.2003 - Rs. C-45/01 - Dornier, EuGHE 2003, I-12911 = UR 2003, 584⁶ = BFH/NV Beilage 2004, 40; zu Psychotherapeuten z.B. Bunjes/Heidner, UStG, 13.Aufl., §4 Nr.14 UStG Rz.56).

► **Rechtsgrundlage der Übertragung einer Kostenentscheidung auf das Finanzgericht**

41 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf §143 Abs.2 FGO.

Steuersätze

Ermäßigter Steuersatz bei Verabreichung eines Starksolebades (Floating)

UStG §12 Abs.2 Nr.9 Satz 1; MwStSystRL Art.98 Abs.2 Satz 1, Art.98 Abs.3, Anhang III; FGO §76 Abs.1 Satz 1, §96 Abs.2, §118 Abs.2; GG Art.103 Abs.1

Die Verabreichung eines Starksolebades (Floating) ist keine Verabreichung eines Heilbades, wenn diese nicht für therapeutische Zwecke erfolgt.

BFH, Urt. v. 28.8.2014 - V R 24/13

FG München, Urt. v. 8.2.2012 - 3 K 1738/09

5 Mit Anm. *Wüst*, UR 2013, 383.

6 Mit Anm. *Widmann*, UR 2003, 594.

■ Sachverhalt

1 I. Die Klägerin, eine GmbH, betrieb in den Streitjahren ein sog. Floating-Center. In diesem Rahmen überließ sie ihren Kunden sog. Starksolebäder (Floating-Becken und -Tanks) entgeltlich zur Nutzung.

2 Die Tanks hatten eine Größe von 2,30 m · 1,40 m · 1,40 m, die Becken von 2,50 m · 1,80 m · 2,30 m. Gefüllt waren die Becken und Tanks mit einer konzentrierten Salzwasserlösung. Diese wies eine konstante Temperatur (ungefähr Körpertemperatur) auf. Der hohe Salzgehalt des Wassers führt zum Auftrieb und dadurch zur Entspannung des menschlichen Körpers. Im Floating-Center der Klägerin wurde die Umgebung zudem von Außenreizen abgeschottet, um den Kunden eine vollständige körperliche und geistige Entspannung zu ermöglichen.

3 Die Methode des Floating wird sowohl zur Entspannung im Wellnessbereich als auch zu therapeutischen Zwecken (z.B. bei Bluthochdruck, bei stressbedingten Erkrankungen oder bei orthopädischen, dermatologischen oder sportmedizinischen Symptomen) eingesetzt.

4 Die mit dem Floating erzielten Umsätze erklärte die Klägerin in den Umsatzsteuervoranmeldungen für 2007 und 2008 (Streitjahre) zum ermäßigten Steuersatz (7%). Das beklagte FA ging im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung davon aus, dass die Umsätze dem Regelsteuersatz (19%) unterlägen und erließ entsprechende Vorauszahlungsbescheide. Während des erfolglosen Einspruchsverfahrens erging am 24.3.2009 der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2007, der im Einspruchsverfahren an die Stelle der Vorauszahlungsbescheide für 2007 trat.

5 Nach Klageerhebung erging am 15.4.2011 der Umsatzsteuerjahresbescheid 2008, der an die Stelle der angefochtenen Vorauszahlungsbescheide für 2008 trat und nach § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens wurde.

6 Das FG wies die Klage durch Urteil (FG München, Urt. v. 8.2.2012 – 3 K 1738/09, juris, STRE201370099) ab.

7 Die Umsätze der Klägerin unterlägen nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung.

8 Die Verabreichung eines Starksolebades zum Zwecke des Floatings stelle sich im Streitfall nicht als Verabreichung eines Heilbades dar. Eine solche könne nur angenommen werden, wenn die Verabreichung dem Schutz der menschlichen Gesundheit diene und im Rahmen einer medizinischen Heilbehandlung erfolge. Zwar werde die heilende und gesundheitsfördernde Wirkung des Floatings nicht grundsätzlich in Abrede gestellt. Im Streitfall seien die gesundheitsfördernden Wirkungen des Floatings aber zu wenig spezifisch und konkret dargelegt worden. Auch stelle sich die gesundheitsfördernde Wirkung des Floatings nur als mittelbare Folge der Anwendung dar. Denn anders als bei Thermalbehandlungen mache man sich die therapeutische Wirkung des Wassers nicht unmittelbar zunutze. Letztlich stehe bei den Kunden der Klägerin auch nicht die Behandlung einer Krankheit, sondern der Entspannungscharakter im Vordergrund. Deshalb seien die Leistungen der Klägerin dem Bereich des Wellness und der Erholung zuzuordnen.

9 Das Verabreichen von Starksolebädern zum Zwecke des Floatings sei auch kein Betrieb eines Schwimmbades.

10 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen und formellen Rechts.

11 Starksolebäder seien Heilbäder i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 Alt. 2 UStG. Sie seien Meerwasserbädern gleichzustellen, die als Heilbäder anerkannt seien (vgl.

Abschn. 171 Abs. 3 Nr. 2 UStR 2005). Zudem bewirke das Starksolebad mehr als allgemeines Wohlbefinden. Es habe heilende und gesundheitsfördernde Wirkung. Unerheblich sei dabei, dass das Floating im Einzelfall der Vorbeugung einer Krankheit diene. Da das FG die heilende und gesundheitsfördernde Wirkung der Starksolebäder nicht in Abrede stelle, unterlägen die Umsätze dem ermäßigten Steuersatz.

12 Zudem handele es sich bei dem Betrieb von Starksolebecken um den Betrieb eines Schwimmbades i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 Alt. 1 UStG. Zwar seien die Becken und Tanks aufgrund ihrer Maße nicht zum aktiven Schwimmen geeignet. Die Starksolebäder seien den Schwimmbädern aber schon deshalb gleichzustellen, weil sie denselben baurechtlichen und gewerberechtlichen Vorschriften unterlägen.

13 Verfahrenfehlerhaft sei das FG seiner Sachaufklärungspflicht nur unzureichend nachgekommen und habe gegen die Gewährung rechtlichen Gehörs verstoßen, weil es sein Urteil überraschend und unrichtigerweise darauf gestützt habe, dass die Klägerin mehrere Standorte betreibe.

14 Die Klägerin beantragt, unter Abänderung des angefochtenen Urteils des FG München (FG München, Urt. v. 8.2.2012 – 3 K 1738/09, juris, STRE201370099) nach den Anträgen der Klägerin zu erkennen, hilfsweise das Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

15 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

■ Aus den Entscheidungsgründen

► Revision erfolglos

16 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Leistungen der Klägerin nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Die entgeltliche Nutzung der Starksolebäder stellt sich im Streitfall weder als Verabreichung eines Heilbades noch als Umsatz dar, der unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbades verbunden ist.

► Entgeltliche Überlassung von Starksolebädern zum Zwecke des Floatings keine Verabreichung von Heilbädern

17 1. Die Klägerin hat durch die entgeltliche Überlassung von Starksolebädern zum Zwecke des Floatings kein Heilbad verabreicht.

► Ermäßigte Besteuerung für die Verabreichung von Heilbädern

18 a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 Alt. 2 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7% für die Verabreichung der Heilbäder.

19 Unionsrechtliche Grundlage ist Art. 98 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 MwStSystRL 2006/112/EG (vormals Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG). Danach können die Mitgliedstaaten ermäßigte Steuersätze nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang III MwStSystRL genannten Kategorien anwenden (EuGH, Urt. v. 18.1.2001 – Rs. C-83/99 – Kommission/Spanien, EuGHE 2001, I-445 = UR 2001, 210 – Rz. 19). Zu diesen Dienstleistungen zählen nach Anhang III Kategorie 17 MwStSystRL medizinische Versorgungsleistungen.

gen und zahnärztliche Leistungen sowie Thermalbehandlungen, soweit sie nicht nach Art.132 Abs.1 Buchst.b bis e MwStSystRL steuerbefreit sind.

20 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des BFH sind Bestimmungen, die Ausnahmen von einem allgemeinen Grundsatz darstellen, eng auszulegen. Dies gilt insbesondere bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach Art.98 Abs.2 Satz 1 MwStSystRL in Verbindung mit den in Anhang III MwStSystRL abschließend bezeichneten Kategorien (vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 18.1.2001 – Rs. C-83/99 – Kommission/Spanien, EuGHE 2001, I-445 = UR 2001, 210 – Rz. 19 m.w.N.; z.B. BFH, Urt. v. 11.2.2010 – V R 30/08, BFH/NV 2010, 2125 – unter II 2 a ee der Gründe m.w.N.).

► Zweckbestimmung eines Heilbades zur Behandlung einer Gesundheitsstörung

21 aa) Ein „Heilbad“ muss zweckbestimmt der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dienen.

22 Wie der Senat bereits entschieden hat, ist „Heilbad“ im Sinne der nationalen Norm richtlinienkonform im Sinne des Begriffs „Thermalbehandlung“ in Anhang III Kategorie 17 MwStSystRL auszulegen. Die Thermalbehandlung muss bei gebotener enger Auslegung im Rahmen einer medizinischen Heilbehandlung erfolgen und damit Heilzwecken dienen. Dies folgt aus dem Wortlaut „Thermalbehandlung“ und aus deren Gleichsetzung in Anhang III Kategorie 17 MwStSystRL mit „medizinischen Versorgungsleistungen“ und „zahnärztlichen Leistungen“. Dementsprechend muss auch die Verabreichung eines Heilbades der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und damit dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen (BFH, Urt. v. 12.5.2005 – V R 54/02, BFHE 209, 171 = BStBl. II 2007, 283 = UR 2005, 561 – unter II 1 der Gründe). An dieser Rechtsprechung hält der Senat trotz des ergangenen Nichtanwendungsschreibens des BMF (BMF, Schr. v. 20.3.2007 – IV A 5 - S 7243/07/0002 – DOK 2007/0123239, BStBl. I 2007, 307 = UR 2007, 317) in Verbindung mit der Positivliste im BMF-Schreiben vom 24.3.2014 (BMF, Schr. v. 24.3.2014 – IV A 2 - O 2000/13/10002 – DOK 2014/0205033, BStBl. I 2014, 606 – Nr. 1435) fest.

23 Wird die Verabreichung eines Bades nicht zu Heilzwecken durchgeführt, sondern erfolgt sie aus anderen Gründen, insbesondere zum Zwecke der Erholung oder des Wohlbefindens, liegt keine Verabreichung eines Heilbades vor. Diese Abgrenzung kann zur Anwendung unterschiedlicher Steuersätze führen, wenn der Unternehmer das Starksolebad zu therapeutischen Zwecken einerseits und zu Erholungszwecken andererseits verabreicht (vgl. dazu auch EuGH, Urt. v. 21.3.2013 – Rs. C-91/12 – PFC Clinic, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2013:198 = UR 2013, 335 – Rz. 28 und 31).

► Zweck der Steuerermäßigung für Heilbäder

24 bb) Das Ergebnis der richtlinienkonformen Auslegung wird durch den Zweck der Norm gestützt. Die Steuerermäßigung für Heilbäder verfolgt seit ihrer Aufnahme im Jahr 1967 eine gesundheitspolitische Zielsetzung (vgl. BMF, Bericht über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes vom 30.10.2007, UR 2007, 927 – unter III 6; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 der Bundeshaushaltsordnung über den ermäßigten Umsatzsteuersatz vom 28.6.2010, BT-Drucks. 17/2290 – unter 3.14).

► Verabreichung der Starksolebäder im Streitfall nicht zu therapeutischen Zwecken

25 b) Die Verabreichung des Starksolebades stellt sich im Streitfall – wie vom FG zutreffend entschieden – nicht als Verabreichung eines Heilbades dar. Das FG ist im Rahmen der Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass die Klägerin die Verabreichung der Starksolebäder im Streitfall nicht für therapeutische Zwecke eingesetzt hat.

► Maßgebliches Abstellen auf den unionsrechtlichen Begriff der Thermalbehandlung

26 aa) Nach den dargelegten Maßstäben stellt das FG im Zusammenhang mit der Verabreichung eines Heilbades zu Recht auf den unionsrechtlichen Begriff der Thermalbehandlung ab. Auch geht es zutreffend davon aus, dass die Verabreichung eines Starksolebades im Einzelfall dem ermäßigten Steuersatz unterliegen kann, wenn das Floating zum Zwecke der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung erfolgt.

► Keine Steuerermäßigung für das Floating zu Zwecken des Wohlbefindens und der Erholung

27 bb) Im Streitfall hat das FG aber nicht festgestellt, dass die Verabreichung der Starksolebäder an die Kunden der Klägerin für Zwecke einer Heilbehandlung erfolgte. An diese Würdigung des vom FG zu Grunde gelegten – und nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen – Sachverhalts ist der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Insbesondere verstößt diese Würdigung nicht deshalb gegen allgemeine Erfahrungssätze oder Denkgesetze, weil es die Wirkungen des Floatings im Streitfall für „zu wenig spezifisch und konkret“ halte. Diese Feststellung ist dahingehend zu verstehen, dass die Klägerin zwar die allgemeine gesundheitsfördernde Wirkung des Floatings – u.a. durch Gutachten – dargelegt hatte, den Einsatz des Floatings zu therapeutischen Zwecken im konkreten Fall hingegen nicht. Insoweit ist die Schlussfolgerung nicht zu beanstanden, dass die Kunden der Klägerin das Floating im Streitfall für Zwecke des Wohlbefindens und der Erholung nutzten. Ein solcher Zweck ist von der Steuerermäßigung jedoch nicht erfasst.

► Keine durchgreifenden Einwendungen der Klägerin

28 cc) Die von der Klägerin geltend gemachten Einwendungen greifen nicht durch.

29 Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt es für die ermäßigte Besteuerung der Verabreichung eines Heilbades nicht darauf an, welche Person das Starksolebad verabreicht, insbesondere nicht darauf, dass der Geschäftsführer der Klägerin ausgebildeter Masseur und medizinischer Bademeister ist. § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG begünstigt nämlich bestimmte Sachleistungen, ohne dass an den Leistenden selbst besondere Anforderungen zu stellen sind (unternehmensbezogene Betrachtungsweise). Dies unterscheidet den Anwendungsbereich der Vorschrift von § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG. Letztere stellt – anders als § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG – für die Steuerbefreiung bestimmte Anforderungen an die eine Tätigkeit ausübende Person.

30 Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität (z.B. EuGH, Urt. v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10 – Rank Group, EuGHE 2011, I-10947 = UR 2012, 104 – Rz. 32f.) liegt nicht vor. Denn auch Thermalbäder sind

nur steuerermäßigt, wenn sie im Rahmen einer medizinischen Heilbehandlung erfolgen.

► **Entgeltliche Überlassung von Starksolebädern kein mit dem Betrieb eines Schwimmbades verbundener Umsatz**

31 2. Die Klägerin hat durch die entgeltliche Überlassung von Starksolebädern auch keinen mit dem Betrieb eines Schwimmbades verbundenen Umsatz getätigt.

► **Ermäßigte Besteuerung von unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätzen**

32 a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 Alt. 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7% für die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze. Diese Vorschrift beruht auf Art. 98 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 i.V.m. Anhang III Kategorie 14 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten das Überlassen von Sportanlagen einem ermäßigten Steuersatz unterwerfen. Der nationale Begriff Schwimmbad ist richtlinienkonform im Sinne einer Sportanlage auszulegen. Ein Schwimmbad im Sinne einer Sportanlage muss zur Ausübung einer sportlichen Betätigung geeignet und bestimmt sein. Anzeichen dafür sind z.B. die Unterteilung in Schwimmbahnen, die Ausstattung mit Startblöcken, eine angemessene Tiefe oder ein angemessenes Ausmaß des Schwimmbeckens (vgl. EuGH, Urt. v. 21.2.2013 - Rs. C-18/12 - Město Žamberk, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2013:95 = UR 2013, 338 - Rz. 34). Kein Schwimmbad im Sinne einer Sportanlage ist daher eine Einrichtung, in der lediglich ein Erholungsbad genommen werden kann.

► **Kein Betreiben eines Schwimmbades in Form von Floating-Becken und -Tanks**

33 b) Nach diesen Maßstäben ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin mit den Floating-Becken und -Tanks kein Schwimmbad betrieb.

34 Nach den verfahrensrechtlich nicht zu beanstandenden und damit den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) waren die Becken und Tanks in der Einrichtung der Klägerin für eine sportliche Betätigung der Benutzer (z.B. Schwimmen) aufgrund ihrer Größe und Ausstattung weder geeignet noch dazu bestimmt, einen solchen Zweck zu erfüllen. Die Becken und Tanks dienten ausschließlich dem schwerelosen Treiben an der Wasseroberfläche mit dem Ziel der körperlichen und geistigen Entspannung. Die Bereitstellung einer Anlage zur Ausübung einer Erholungstätigkeit ist unionsrechtlich kein Schwimmbad im Sinne einer Sportanlage.

► **Gleiche bau- oder gewerberechtliche Vorschriften für die Errichtung und den Betrieb eines Starksolebades und eines Schwimmbades**

35 c) Unerheblich ist der Einwand der Klägerin, dass die Errichtung und der Betrieb eines Starksolebades denselben bau- oder gewerberechtlichen Vorschriften unterliege wie die eines Schwimmbades. Die Auslegung des Begriffs „Schwimmbad“ orientiert sich ausschließlich an unionsrechtlichen Vorgaben, ohne dass es auf nationale Vorschriften ankäme.

► **Kein Vorliegen begründeter Verfahrensrügen**

36 3. Es liegen auch keine begründeten Verfahrensrügen vor. Soweit das FG - vermeintlich unrichtig - aus-

führt, dass der Geschäftsführer der Klägerin „nicht an allen Standorten der Klägerin anwesend sein“ könne, hat es weder seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verletzt noch ist das Urteil unter Verletzung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO) zustande gekommen. Denn nach der maßgeblichen Rechtsauffassung des FG kam es weder auf die Ausbildung des Geschäftsführers der Klägerin noch darauf an, ob diese mehrere Standorte betreibe. Es handelt sich um nicht tragende Hilferwägungen, auf denen das Urteil nicht beruht.

Steuersätze

Grundsätzlich kein ermäßigter Umsatzsteuersatz für Personenbeförderungsleistungen von Mietwagen-unternehmern

UStG § 12 Abs. 1, § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b; PBefG § 47, § 49 Abs. 4; 6.EG-Richtlinie Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5

Der im nationalen Recht vorgesehene ermäßigte Umsatzsteuersatz für Personenbeförderungsleistungen im Nahverkehr durch Taxen ist unionsrechtskonform und gilt grundsätzlich nicht für entsprechende von Mietwagen-unternehmern erbrachte Leistungen.

BFH, Urt. v. 2.7.2014 - XI R 22/10

Vorabentscheidung: EuGH, Urt. v. 27.2.2014 - Rs. C-454/12 und C-455/12 - Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490

Vorabentscheidungsersuchen: BFH, Beschl. v. 10.7.2012 - XI R 22/10, BFHE 238, 551 = BSTBl. II 2013, 291 = UR 2012, 880

Vorinstanz: FG Nürnberg, Urt. v. 8.6.2010 - 2 K 877/2008, EFG 2010, 1834

Sachverhalt

1 I. Streitig ist, ob für Umsätze aus Personenbeförderungsleistungen mit Mietwagen der ermäßigte Steuersatz anwendbar ist, der gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG in der in den Streitjahren 2003 bis 2006 geltenden Fassung für Personenbeförderungsleistungen mit Kraftdroschken (Taxen) im Nahverkehr gilt.

2 Frau X betrieb seit Ende Dezember 1994 ein Mietwagenunternehmen mit Fahrgestellung. Der Leistungskatalog umfasste Personenbeförderung, Krankentransporte (sitzend), Dialysefahrten, Beförderung von Schülern, Kurierdienst und Materialfahrten, Hotel- und Flughafentransfers, Stadtrundfahrten sowie Organisation von Transfers.

3 Zu den Kunden der X gehörten neben Privatpersonen auch eine Reihe von Dauer- und Großkunden. Aufträge bzw. Vorbestellungen wurden telefonisch bzw. per Telefax oder E-Mail entgegengenommen. Die Fahrpreisgestaltung richtete sich bei X nach einem festen Tarifzonenplan, aus dem sich die Endpreise für die Kunden ergaben. X verfügte in den Streitjahren über zehn betriebseigene Fahrzeuge.

4 In ihren Umsatzsteuererklärungen für 2003 bis 2006 (Streitjahre) berücksichtigte X ihre Umsätze aus Mietwagen bei Beförderungsstrecken von nicht mehr als 50 km

bzw. innerhalb der Stadt A mit dem ermäßigten Steuersatz (7%).

5 Das beklagte FA folgte den Erklärungen nicht und unterwarf diese Umsätze dem Regelsteuersatz (16%). Die Einsprüche hatten keinen Erfolg.

6 Das FG wies die Klage, mit der X die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf ihre streitbefangenen Mietwagenumsätze begehrte, im Wesentlichen ab; eine Teilstattgabe erfolgte lediglich wegen der von X mitgeteilten berichtigten Zahlen für die Besteuerungsgrundlagen. Das FG führte aus, die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG seien nicht erfüllt, weil diese Vorschrift Umsätze eines Mietwagenunternehmens aus Personenbeförderungen nicht erfasse. Die Regelung sei verfassungsgemäß. Auch aus den unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG ergebe sich kein Anspruch der X auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Dieser lasse sich auch nicht aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Umsatzsteuer ableiten. Es liege zwar eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vor, da die von X erbrachten Leistungen im Verhältnis zu den Leistungen eines Taxiunternehmens gleichartig seien. Diese Beeinträchtigung sei aber ausnahmsweise zulässig, da sie aufgrund des öffentlichen Interesses an einer flächendeckenden und geordneten Erfüllung von Aufgaben des Nahverkehrs gerechtfertigt sei. Das Urteil des FG ist veröffentlicht.

7 Zur Begründung der hiergegen eingelegten Revision rügte X die Verletzung materiellen Rechts. Nach ihrer Auffassung unterliegt die Beförderung von Personen mit Mietwagen bei entsprechender unionsrechtskonformer Auslegung schon nach nationalem Recht dem ermäßigten Steuersatz. Hilfsweise berief sie sich unmittelbar auf Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der 6. EG-Richtlinie. Danach könnten die EU-Mitgliedstaaten den ermäßigten Steuersatz ohne Einschränkung im subjektiven oder sachlichen Bereich auf die Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks anwenden. Eine selektive Anwendung der Norm führe zu einer unzulässigen Wettbewerbsverzerrung. Die Nichtanwendung des ermäßigten Steuersatzes verletze den Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Die bestehende Ungleichbehandlung der Beförderungsleistungen von Taxi- und Mietwagenunternehmern sei nicht durch nationale Rechtsvorschriften und durch rein formale Aspekte – etwa die Erteilung einer Konzession für den Betrieb von Taxen – gerechtfertigt. Dies widerspreche dem Grundsatz des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts.

8 Der Senat hat mit Beschluss vom 10.7.2012 (BFH, Beschl. v. 10.7.2012 – XI R 22/10, BFHE 238, 551 = BStBl. II 2013, 291 = UR 2012, 880) das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

9 „Steht Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der 6. EG-Richtlinie unter Beachtung des Neutralitätsprinzips einer nationalen Regelung entgegen, die für die Beförderung von Personen im Verkehr mit Taxen im Nahverkehr den ermäßigten Steuersatz vorsieht, wohingegen für die Beförderung von Personen mit sog. Mietwagen im Nahverkehr der Regelsteuersatz gilt?“

10 Der EuGH hat diese Frage mit Urteil vom 27.2.2014 (EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu, ECLI:EU:C:2014:111> = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470) wie folgt beantwortet:

11 „Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG in der durch die Richtlinie 2001/4/EG des Rates vom 19.1.2001 geänderten Fassung und Art. 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anhang III Nr. 5 MwSt-SystRL 2006/112/EG sind unter Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass sie der Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze, eines ermäßigten und des normalen Steuersatzes, auf zwei Arten von Dienstleistungen der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks im Nahverkehr, nämlich zum einen per Taxi und zum anderen per Mietwagen mit Fahrer-gestellung, nicht entgegenstehen, sofern zum einen aufgrund der unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen, denen diese beiden Beförderungsarten unterliegen, die Tätigkeit der Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi einen konkreten und spezifischen Aspekt der Dienstleistungskategorie der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks i.S.v. Anhang H Kategorie 5 der 6. EG-Richtlinie bzw. Anhang III Nr. 5 MwSt-SystRL darstellt und zum anderen die fraglichen Unterschiede maßgeblichen Einfluss auf die Entscheidung des durchschnittlichen Nutzers für die eine oder die andere Beförderungsart haben. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts zu prüfen, ob dies in den Aus-gangsverfahren der Fall ist.“

12 Über das Vermögen von X ist am 1.7.2013 das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Der als Insolvenzverwalter bestellte Rechtsanwalt Y hat mitgeteilt, dass er den Rechtsstreit als Kläger aufnehme.

13 Der Kläger führt aus, nach der im Streitfall ergangenen Entscheidung des EuGH (EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu, ECLI:EU:C:2014:111> = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 – Rz. 45) sei die den Mitgliedstaaten zuerkannte Wahrnehmung der Möglichkeit einer selektiven Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nur unter zwei Bedingungen zulässig: Zum einen könnten für Zwecke der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nur konkrete und spezifische Aspekte der in Rede stehenden Kategorie von Leistungen herausgelöst werden und zum anderen müsse der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet werden. Im Streitfall stelle die Personenbeförderung per Taxi keinen konkreten und spezifischen Aspekt der Kategorie der Personenbeförderung dar. Dazu müsste sie getrennt von den übrigen Leistungen der Personenbeförderung, hier insbesondere der Beförderung mittels Funkmietwagen, bestimmbar sein. Dass dies nicht der Fall sei, ergebe sich aus den Zulassungsvoraussetzungen, der sich kaum unterscheidenden Art der Beauftragung des Transportunternehmers, der uneingeschränkten Beförderung durch X, die einer Beförderungspflicht nachkomme, und dem Beförderungsentgelt.

14 Was die Zulassungsvoraussetzungen angehe, bestünden nach der Tatsachenwürdigung des FG keine wesentlichen Unterschiede zwischen Mietwagen- und Taxiunternehmern. Auch hinsichtlich der Art der Auftragserteilung, die für den Taxenverkehr in § 47 Abs. 1 PBefG und für den Mietwagenverkehr in § 49 Abs. 4 PBefG geregelt sei, unterscheide sich der Taxenverkehr nicht von dem Mietwagenverkehr. In beiden Fällen bestimme der Fahrgast Zweck, Ziel und Ablauf der jeweiligen Fahrt. Dies werde auch durch die wirtschaftliche Realität im Taxen- und Mietwagengewerbe bestätigt. Dies zeige sich etwa am Beispiel der Stadt A, wo es keine größeren Unterschiede bei Art und Umfang der Bestellung von Mietwagen und Taxen durch die Kunden gebe. Hieraus sei eine fehlende Unterscheidbarkeit des Mietwagenverkehrs vom Verkehr mit Taxen und zudem eine nahezu identische Aufgabenwahrnehmung ersichtlich. Die Unterscheidbarkeit sei aber nach der Entscheidung des EuGH als zwingend notwendig anzusehen. Da diese nicht

gegeben sei, müsse eine umsatzsteuerrechtliche Gleichbehandlung erfolgen.

15 Ferner bestünden hinsichtlich der für Taxen nach den §§21, 22 PBefG geltenden Betriebs- und Beförderungspflicht faktisch keine Unterschiede zur Tätigkeit von X. Denn auch X befördere Personen uneingeschränkt, als unterläge sie einer entsprechenden Verpflichtung. Zudem stünde es auch dem Taxiverkehr frei, beispielsweise nach der Übernahme einer Bestellfahrt wartende oder winkende Fahrgäste trotz Beförderungspflicht zu ignorieren.

16 Unterschiede ergäben sich ferner nicht aus der Tatsache, dass Taxiunternehmer nach §47 Abs.4, §51 PBefG an die Beachtung der festgesetzten Beförderungsentgelte gebunden seien. Denn durch die ihr obliegende Berechnung nach verbindlichen Tarifzonen sei X ebenfalls hinsichtlich des Beförderungsentgelts gebunden gewesen.

17 Auch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität sei durch die unterschiedliche Anwendung der Steuersätze verletzt. Denn beide Beförderungsarten seien aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers gleichartig. Die Leistungen dienten der Befriedigung derselben Bedürfnisse, nämlich der Beförderung einer Person einschließlich des mitgeführten Gepäcks. Das äußere Erscheinungsbild der Mietfahrzeuge der X und das von Taxen unterscheidet sich nicht. Rechtliche Unterschiede in der Betriebs- und Beförderungspflicht wirkten sich aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht aus. Die nur teilweise unterschiedliche Art der Entgegennahme der Beförderungsaufträge beeinflusse die Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht erheblich. In dem vom Gesetzgeber gewollten gezielten Einsatz des ermäßigten Steuersatzes im Verkehr von Taxen zum Schutz vor Konkurrenz liege ein klarer Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz.

18 Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil insoweit aufzuheben, als es die Klage abgewiesen hat, und die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 dahingehend zu ändern, dass auf die streitigen Mietwagenumsätze der ermäßigte Steuersatz angewendet wird, hilfsweise, das FG-Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

19 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen. Es hält die Vorentscheidung für zutreffend und hat sich zur Entscheidung des EuGH nicht weiter geäußert.

■ Aus den Entscheidungsgründen

► Revision erfolglos

20 II. Die Revision des Klägers ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§126 Abs.2 FGO).

► Aufnahme des unterbrochenen Verfahrens durch den Insolvenzverwalter

21 1. Das durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der X zunächst gem. §155 FGO i.V.m. §240 ZPO unterbrochene Verfahren ist durch den Insolvenzverwalter aufgenommen worden.

► Keine ermäßigte Besteuerung von Mietwagenumsätzen

22 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von X ausgeführten Mietwagenumsätze nicht mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern sind.

► Maßgebende nationale Rechtsbestimmungen

23 a) Nach nationalem Recht sind im Streitfall folgende Bestimmungen maßgebend:

24 Gem. §12 Abs.1 UStG betrug die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 16% der Bemessungsgrundlage.

25 Der Steuersatz ermäßigte sich nach §12 Abs.2 Nr.10 Buchst.b UStG u.a. für die Beförderung von Personen im Kraftdroschkenverkehr innerhalb einer Gemeinde (Doppelbuchstabeaa) oder wenn die Beförderungstrecke nicht mehr als 50 km betrug (Doppelbuchstabebb) auf 7%.

26 Mit Wirkung vom 19.12.2006 wurde der Begriff „Kraftdroschkenverkehr“ durch die Wörter „Verkehr mit Taxen“ ersetzt (Art.7 Nr.5 Buchst.b JStG 2007). Dabei handelt es sich „um eine redaktionelle Änderung“, da die Verwendung des Begriffs „Kraftdroschke“ bei Einführung des §12 Abs.2 Nr.10 Buchst.b UStG in Anlehnung an das Personenbeförderungsgesetz erfolgte und in diesem der Begriff „Kraftdroschke“ zwischenzeitlich durch den Begriff „Taxen“ ersetzt worden war (BT-Drucks. 16/2712, 75).

► Unionsrechtliche Grundlage einer ermäßigten Besteuerung für die Personenbeförderung

27 b) Nach Art.12 Abs.3 Buchst.a Unterabs.3 i.V.m. AnhangH Kategorie5 der 6.EG-Richtlinie können die Mitgliedstaaten auf die dort jeweils bezeichneten Lieferungen und Dienstleistungen – u.a. die „Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks“ – statt des in Art.12 Abs.3 Buchst.a Unterabs.1 der 6.EG-Richtlinie vorgesehenen allgemeinen Steuersatzes einen ermäßigten Steuersatz anwenden (ab dem 1.1.2007 gelten insoweit Art.96 bzw. Art.98 Abs.2 i.V.m. AnhangIII Nr.5 MwStSystRL 2006/112/EG).

► Nationale Regelung der Personenbeförderung nach dem Personenbeförderungsgesetz

28 c) Den *Verkehr mit Taxen* definiert §47 Abs.1 PBefG als die Beförderung von Personen mit PKW, die der Unternehmer an behördlich zugelassenen Stellen bereithält und mit denen er Fahrten zu einem vom Fahrgast bestimmten Ziel ausführt.

29 Die Beförderungsentgelte und -bedingungen werden gem. §51 Abs.1 PBefG für Taxen durch Rechtsverordnung festgesetzt.

30 Im räumlichen Geltungsbereich der festgesetzten Beförderungsentgelte besteht nach §22 i.V.m. §47 Abs.4 PBefG eine Beförderungspflicht. Die Unternehmer des Taxenverkehrs unterliegen einer Betriebspflicht, die allgemein auf die ordnungsmäßige Einrichtung und Aufrechterhaltung des Betriebs gerichtet ist (§21 PBefG) und deren Umfang durch Rechtsverordnung noch weiter ausgestaltet werden kann, insbesondere auch durch Vorschriften über das Bereithalten von Taxen in Sonderfällen einschließlich eines Bereitschaftsdienstes (§47 Abs.3 Nr.1 PBefG).

31 Taxiunternehmer haben nach §49 Abs.4 PBefG einen ausschließlichen Betätigungsbereich, den Mietwagen nicht nutzen dürfen. Ferner haben Taxen ein eigenes Erscheinungsbild, das Mietwagen nicht übernehmen dürfen (§49 Abs.4 Satz6 PBefG).

32 *Verkehr mit Mietwagen* ist nach §49 Abs.4 Satz1 PBefG die Beförderung von Personen mit PKW, die nur im Ganzen zur Beförderung angemietet werden und mit

denen der Unternehmer Fahrten ausführt, deren Zweck, Ziel und Ablauf der Mieter bestimmt und die nicht Verkehr mit Taxen nach § 47 PBefG sind.

33 Für Unternehmer des Mietwagenverkehrs besteht keine Betriebs- und Beförderungspflicht (§ 49 Abs. 4 Satz 7 PBefG).

34 Sie unterliegen anders als die Taxiunternehmer (§ 51 PBefG) keinen Tarifvorschriften, sondern können ihr Entgelt frei vereinbaren.

35 Der Mietwagenverkehr bedarf wie der Taxenverkehr der Genehmigung (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 46 Abs. 2 Nr. 1 und 3 PBefG), wobei für den Verkehr mit Taxen eine besondere Zulassungsschranke besteht, wonach die Genehmigung zu versagen ist, wenn die öffentlichen Verkehrsinteressen dadurch beeinträchtigt werden, dass durch die Ausübung des beantragten Verkehrs das örtliche Taxengewerbe in seiner Funktionsfähigkeit bedroht wird (§ 13 Abs. 4 Satz 1 PBefG).

► **Personenbeförderungsleistungen zum Regelsteuersatz**

36 d) Wie der Senat in seinem Vorlagebeschluss näher ausgeführt hat, unterliegen die streitbefangenen Leistungen der X nach nationalem Recht dem allgemeinen Steuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG (vgl. BFH, Beschl. v. 10.7.2012 – XI R 22/10, BFHE 238, 551 = BStBl. II 2013, 291 = UR 2012, 880 – unter II 2 a der Gründe m.w.N.).

► **Übereinstimmung des Ergebnisses mit dem Unionsrecht**

37 e) Dieses Ergebnis steht im Einklang mit dem Unionsrecht.

► **Grundsätze des EuGH-Urteils in der Rechtssache Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz zur selektiven Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf eine Personenbeförderung mit Taxis**

38 aa) Der EuGH hat in seinem Urteil vom 27.2.2014 (EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470) u.a. ausgeführt:

39 „(43) Der Gerichtshof hat zu Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie bereits ausgeführt, dass der Wortlaut dieser Bestimmung nicht zu der Auslegung zwingt, dass der ermäßigte Steuersatz nur dann angewandt werden kann, wenn er sich auf alle Aspekte einer Kategorie von Leistungen i.S.d. Anhangs H der 6. EG-Richtlinie bezieht, so dass eine selektive Anwendung eines ermäßigten Satzes nicht ausgeschlossen ist, sofern sie keine Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung nach sich zieht (vgl. EuGH, Urt. v. 6.5.2010 – Rs. C-94/09 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2010, I-4261 = UR 2010, 454 – Rz. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Gerichtshof hat ebenfalls klargestellt, dass seine Auslegung von Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie auf die im Wesentlichen gleichlautenden Absätze 1 und 2 von Art. 98 MwStSystRL zu erstrecken ist (EuGH, Urt. v. 6.5.2010 – Rs. C-94/09 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2010, I-4261 = UR 2010, 454 – Rz. 27).

40 (44) Der Gerichtshof hat infolgedessen entschieden, dass die Mitgliedstaaten, sofern der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird, die Möglichkeit haben, konkrete und spezifische Aspekte einer Kategorie von Leistungen i.S.d. Anhangs III MwStSystRL und des Anhangs H der 6. EG-Richtlinie mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu belegen (vgl. in diesem Sinne EuGH, Urt. v.

6.5.2010 – Rs. C-94/09 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2010, I-4261 = UR 2010, 454 – Rz. 26 und 27 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

41 (45) Demnach unterliegt die den Mitgliedstaaten zuerkannte Wahrnehmung der Möglichkeit einer selektiven Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes der zweifachen Bedingung, dass zum einen für die Zwecke der Anwendung des ermäßigten Satzes nur konkrete und spezifische Aspekte der in Rede stehenden Kategorie von Leistungen herausgelöst werden und zum anderen der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird. Diese Bedingungen sollen sicherstellen, dass die Mitgliedstaaten von dieser Möglichkeit nur unter Umständen Gebrauch machen, die die einfache und korrekte Anwendung des gewählten ermäßigten Satzes gewährleisten und jede Form von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch verhindern (vgl. EuGH, Urt. v. 6.5.2010 – Rs. C-94/09 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2010, I-4261 = UR 2010, 454 – Rz. 30).

42 (46) Folglich ist zu prüfen, ob die Beförderung von Personen per Taxi, für die nationale Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes vorsehen, einen konkreten und spezifischen Aspekt der Dienstleistungskategorie ‚Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks‘, die sowohl in Anhang III Nr. 5 MwStSystRL als auch in Anhang H Kategorie 5 der 6. EG-Richtlinie aufgeführt ist, darstellt und, wenn ja, ob die Anwendung dieses Satzes allein auf die Tätigkeit der Beförderung von Personen per Taxi den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beeinträchtigt.

...

43 (47) Zur Klärung der Frage, ob die Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi einen konkreten und spezifischen Aspekt der von den Unternehmen erbrachten Leistungen der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks darstellt, ist zu prüfen, ob es sich um die Erbringung einer Dienstleistung handelt, die getrennt von den übrigen Leistungen dieser Kategorie als solche bestimmbar ist (vgl. entsprechend EuGH, Urt. v. 6.5.2010 – Rs. C-94/09 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2010, I-4261 = UR 2010, 454 – Rz. 35).

44 (48) Hierzu ergibt sich aus den Angaben in den Vorlageentscheidungen, dass Taxiunternehmen in vollem Umfang als Erbringer einer öffentlichen Dienstleistung der Beförderung von Personen angesehen werden, deren Tätigkeit von der Erteilung einer Genehmigung durch die zuständige Behörde abhängig ist und erheblichen Verpflichtungen unterliegt. Zu diesen Verpflichtungen gehört u.a., dass sie ihre Tätigkeit entsprechend den öffentlichen Verkehrsinteressen aufrechterhalten (§ 21 PBefG), die Beförderung durchführen (§ 22 PBefG) und die festgesetzten Beförderungsentgelte beachten (§ 47 Abs. 4 und § 51 Abs. 1 PBefG).

45 (49) Ein rechtlicher Rahmen, der Taxiunternehmen – im Unterschied zu Mietwagenunternehmen mit Fahrgestellung – zwänge, Beförderungsleistungen unter Übernahme einer Betriebspflicht zu erbringen, und ihnen verböte, eine Beförderung in Erwartung insbesondere einer profitableren Fahrt abzulehnen oder Situationen gewinnbringend zu nutzen, in denen sie ein vom offiziellen Tarif abweichendes Beförderungsentgelt verlangen könnten, ist geeignet, unterschiedliche Leistungen zu kennzeichnen.

46 (50) Unter solchen Umständen kann die Tätigkeit der Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi als eine Dienstleistung eingestuft werden, die getrennt von den übrigen Leistungen der betreffenden Kategorie – der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks – als solche bestimmbar ist. Diese Tätigkeit könnte somit einen konkreten und spezifischen Aspekt der genannten Kategorie darstellen.

47 (51) Es ist indessen Sache des nationalen Gerichts, anhand der nationalen Regelung und der tatsächlichen Umstände, mit denen es befasst ist, zu prüfen, ob dies in den Ausgangsrechtsstreitigkeiten der Fall ist.“

► **Prüfung des nationalen Gerichts bezüglich der Umstände von Taxiunternehmen als konkreter und spezifischer Aspekt der ermäßigten Besteuerung einer Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks**

48 bb) Soweit der EuGH (EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 – Rz. 46 und 51) es dem nationalen Gericht aufgegeben hat zu prüfen, ob die Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi einen konkreten und spezifischen Aspekt der von den Unternehmern erbrachten Leistungen der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks darstellt, ist dies im Streitfall zu bejahen.

► **Entsprechender nur für Taxiunternehmen geltender rechtlicher Rahmen**

49 (1) Denn die Taxiunternehmer gelten in vollem Umfang als Erbringer einer öffentlichen Dienstleistung der Beförderung von Personen, deren Tätigkeit von der Erteilung einer Genehmigung durch die zuständige Behörde abhängig ist und erheblichen weiteren Verpflichtungen unterliegt. Dazu gehört u.a., dass sie ihre Tätigkeit entsprechend den öffentlichen Verkehrsinteressen aufrechterhalten (§ 21 PBefG), ihrer Beförderungspflicht i.S.v. § 22 PBefG nachkommen und die festgesetzten Beförderungsentgelte beachten (§ 47 Abs. 4 und § 51 Abs. 1 PBefG).

50 Der EuGH hat insoweit ausgeführt, dass ein entsprechender rechtlicher Rahmen, der nur für Taxiunternehmen und nicht für Mietwagenunternehmen mit Fahrgestellung gilt, geeignet ist, unterschiedliche Leistungen im vorstehenden Sinne zu kennzeichnen, so dass diese Tätigkeit einen konkreten und spezifischen Aspekt der genannten Kategorie darstellen kann (vgl. EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 – Rz. 49 und 50).

► **Nicht für Mietwagenunternehmen mit Fahrgestellung geltender rechtlicher Rahmen**

51 (2) Entgegen der Auffassung des Klägers gelten diese rechtlichen Vorgaben nicht für die von X in den Streitjahren betriebenen Mietwagen.

52 Der Kläger behauptet zwar, es gebe kaum Unterschiede zwischen Mietwagen und Taxen im Hinblick auf die jeweiligen Zulassungsvoraussetzungen und die tatsächliche Art der Beauftragung des jeweiligen Transportunternehmers. Entscheidend ist aber auch aus Sicht des EuGH darauf abzustellen, dass die Mietwagenunternehmer – anders als Taxiunternehmer – rechtlich nicht verpflichtet sind, ihre Tätigkeit entsprechend den öffentlichen Verkehrsinteressen aufrechtzuerhalten, einer Beförderungspflicht nachzukommen bzw. hoheitlich festgesetzte Beförderungsentgelte zu beachten. Denn ein rechtlicher Rahmen, der Taxiunternehmer dazu zwingt, Beförderungsleistungen bei Bestehen einer Betriebspflicht zu erbringen, und es ihnen deshalb auch verbietet, eine Beförderung in Erwartung einer profitableren Fahrt abzulehnen oder Situationen gewinnbringend zu nutzen, in denen sie ein vom offiziellen Tarif abweichendes – höheres – Beförderungsentgelt verlangen könnten, ist nach den vorstehenden Ausführungen des EuGH geeignet, unterschiedliche Leistungen zu kennzeichnen (vgl. EuGH,

Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 – Rz. 49).

53 Soweit der Kläger ausführt, dass der Betrieb der Mietwagen mit Fahrgestellung sich nach seiner Auffassung tatsächlich und auch entsprechend den beispielhaft übergebenen statistischen Erhebungen der Stadt A nicht von einer Personenbeförderung mit Taxen unterscheidet, ist dies im Hinblick auf die vom EuGH hervorgehobene Maßgeblichkeit der unterschiedlichen rechtlichen Rahmenbedingungen nicht von Belang. Insbesondere ist auch das vom Kläger genannte vertraglich vereinbarte Tarifsystem für die von X ausgeführten Mietwagenumsätze rechtlich nicht vergleichbar mit dem für Taxen hoheitlich festgelegten Beförderungsentgelt (vgl. z.B. Verordnung über Beförderungsentgelte im Taxenverkehr in Berlin vom 6.12.2005, zuletzt geändert am 21.1.2014, GVBl. Berlin 2014, 35).

► **Ausführungen zur Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität im EuGH-Urteil in der Rechtssache Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz**

54 cc) Zur unionsrechtlich darüber hinaus gebotenen Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität hat der EuGH ferner ausgeführt:

55 „(52) Nach gefestigter Rechtsprechung lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität insbesondere nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. EuGH, Urt. v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10 – The Rank Group, EuGHE 2011, I-10947 = UR 2012, 104 – Rz. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

56 (53) Zur Klärung der Frage, ob zwei Dienstleistungen im Sinne dieser Rechtsprechung gleichartig sind, ist in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen, wobei künstliche, auf unbedeutenden Unterschieden beruhende Unterscheidungen vermieden werden müssen (vgl. EuGH, Urt. v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10 – The Rank Group, EuGHE 2011, I-10947 = UR 2012, 104 – Rz. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

57 (54) Zwei Dienstleistungen sind daher gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach Maßgabe eines Kriteriums der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht erheblich beeinflussen (vgl. EuGH, Urt. v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10 – The Rank Group, EuGHE 2011, I-10947 = UR 2012, 104 – Rz. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

58 (55) Ferner ist daran zu erinnern, dass es für die Beurteilung der Vergleichbarkeit von Leistungen nicht allein auf die Gegenüberstellung einzelner Leistungen ankommt, sondern der Kontext zu berücksichtigen ist, in dem sie erbracht werden (vgl. EuGH, Urt. v. 23.4.2009 – Rs. C-357/07 – TNT Post UK, EuGHE 2009, I-3025 = UR 2009, 348 – Rz. 38).

59 (56) Insoweit hat der Gerichtshof anerkannt, dass in bestimmten Ausnahmefällen unter Berücksichtigung der Besonderheiten der jeweiligen Wirtschaftszweige Unterschiede im rechtlichen Rahmen und in der rechtlichen Regelung der betreffenden Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen in den Augen des Verbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse führen können (vgl. in diesem Sinne EuGH, Urt. v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10 – The Rank Group, EuGHE 2011, I-10947 = UR 2012, 104 – Rz. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

60 (57) Somit sind auch die unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen, denen die beiden in Rz.48 des vorliegenden Urteils [EuGH, Urt. v. 27.2.2014 - Rs. C-454/12 und C-455/12 - Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470] genannten Beförderungsarten unterliegen, und deshalb ihre jeweiligen Merkmale zu berücksichtigen, die in den Augen der Durchschnittsverbraucher die eine von der anderen unterscheiden.

61 (58) Im vorliegenden Fall hat das vorlegende Gericht ausgeführt, dass Mietwagenunternehmen mit Fahrgestellung nur Beförderungsaufträge annehmen dürften, die am Betriebsort oder in der Wohnung des Unternehmers eingegangen seien; dagegen sei Taxiunternehmen die Annahme von Aufträgen stets gestattet, was das Vorhandensein von Fahrzeugen an genau bestimmten Stellen oder die Abrufbarkeit voraussetze. Es hat ferner hervorgehoben, dass zwischen diesen beiden Beförderungsarten Unterschiede in Bezug auf die Annahme, die Übermittlung und die Durchführung der Beförderungsaufträge sowie in Bezug auf das Bereithalten des Fahrzeugs und die Werbung bestünden. Das vorlegende Gericht hält diese Unterschiede allein oder in Verbindung miteinander für geeignet, jede Gefahr einer Verwechslung zwischen dem Taxenverkehr und dem Mietwagenverkehr mit Fahrgestellung zu vermeiden. Es hat schließlich darauf hingewiesen, dass den Taxen vorbehaltenen Zeichen und Merkmale für Mietwagen mit Fahrgestellung nicht verwendet werden dürften.

62 (59) Solche Unterschiede auf der Ebene der rechtlichen Anforderungen, denen die fraglichen Beförderungsarten unterliegen, können - wenn sie sich als zutreffend erweisen, was zu prüfen Sache des nationalen Gerichts ist - in den Augen des durchschnittlichen Nutzers einen Unterschied zwischen diesen Beförderungsarten schaffen, da jede von ihnen geeignet ist, unterschiedliche Bedürfnisse des Nutzers zu befriedigen, und somit auf seine Entscheidung, die eine oder die andere Beförderungsart zu wählen, maßgeblichen Einfluss haben kann, so dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ihrer abweichenden steuerlichen Behandlung nicht entgegensteht."

► **Kein Verstoß gegen das Neutralitätsprinzip im Streitfall**

63 dd) Hiernach liegt der vom Kläger behauptete Verstoß gegen das Neutralitätsprinzip nicht vor.

► **Maßgebliche Unterschiede zwischen den Beförderungsarten im Taxiverkehr und im Mietwagenverkehr aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers**

64 (1) Denn aus maßgeblicher Sicht des Durchschnittsverbrauchers ist ein Unterschied zwischen den streitgegenständlichen Beförderungsarten gegeben, wobei jede geeignet ist, unterschiedlichen Bedürfnissen des Nutzers zu entsprechen, und somit auf seine Entscheidung, die eine oder die andere Beförderungsart zu wählen, erheblichen Einfluss haben kann (vgl. EuGH, Urt. v. 27.2.2014 - Rs. C-454/12 und C-455/12 - Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 - Rz.59).

65 Der EuGH hält die unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen, denen die beiden genannten Beförderungsarten unterliegen, für maßgeblich (vgl. EuGH, Urt. v. 27.2.2014 - Rs. C-454/12 und C-455/12 - Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 - Rz.57). Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen des EuGH unter Bezugnahme auf den Vorlagebeschluss des Senats (BFH, Beschl. v. 10.7.2012 - XI R 22/10, BFHE 238, 551 = BStBl.II 2013, 291 = UR 2012, 880) verwiesen (vgl. EuGH, Urt. v. 27.2.2014 - Rs.

C-454/12 und C-455/12 - Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 - Rz.58).

► **Keine durchgreifenden Einwendungen des Klägers**

66 (2) Die hiergegen erhobenen Einwendungen des Klägers greifen nicht durch:

67 Soweit der Kläger auf die Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse durch die Vorinstanz verweist, dass die von X mit ihren Mietwagen erbrachten Leistungen gleichartig mit denjenigen von Taxiunternehmen seien, sind diese Überlegungen im Hinblick auf die Erwägungen des EuGH, wonach es auch aus maßgeblicher Sicht des Durchschnittsverbrauchers auf die unterschiedlichen rechtlichen Gegebenheiten ankommt (vgl. EuGH, Urt. v. 27.2.2014 - Rs. C-454/12 und C-455/12 - Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 - Rz.56 bis 59), überholt.

68 Da der EuGH sich in seiner Entscheidung insoweit konkret zu den ihm dargestellten Verhältnissen zu den für Taxen und Mietwagen jeweils geltenden unterschiedlichen rechtlichen Rahmenbedingungen geäußert hat, geht auch der Einwand des Klägers fehl, nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH, Urt. v. 10.11.2011 - Rs. C-259/10 und C-260/10 - The Rank Group, EuGHE 2011, I-10947 = UR 2012, 104 = HFR 2012, 98 - Rz.45) sei bei der Prüfung des Neutralitätsprinzips im Allgemeinen keine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Leistungen gestattet, so dass es nicht auf die rechtlichen, sondern nur auf die tatsächlichen Verhältnisse ankomme. Daher ist auch die Auffassung des Klägers unbeachtlich, es könne bei der Beurteilung des äußeren Erscheinungsbildes keinen Unterschied machen, dass Zeichen und Merkmale - wie etwa das gelbe Schild auf dem Dach der Taxen - rechtlich den Taxen vorbehalten seien. Vor diesem Hintergrund ist auch der Hinweis des Klägers ohne Belang, dass beide Leistungen dem Grunde nach denselben Bedürfnissen dienen, nämlich der Beförderung von Personen einschließlich des jeweiligen Gepäckes. Denn der EuGH hebt in seinem Urteil hervor, dass gerade die insoweit geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen für Taxen und Mietwagen aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers einen Unterschied zwischen den Beförderungsarten schaffen können (vgl. EuGH, Urt. v. 27.2.2014 - Rs. C-454/12 und C-455/12 - Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 - Rz.59). Die vom Kläger außerdem angesprochene unterschiedliche Art der Auftragserteilung bei Taxen und Mietwagen ist eine Folge der genannten unterschiedlichen rechtlichen Vorgaben und kann deshalb auch die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers entsprechend beeinflussen.

69 Hinsichtlich des vom Kläger als unzulässige Privilegierung angesehenen Konkurrenzschutzes für Taxen im Wege der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes ist darauf hinzuweisen, dass ein solcher gegen den Neutralitätsgrundsatz verstößender Konkurrenzschutz schon deshalb nicht vorliegen kann, weil es sich aus maßgeblicher Sicht des Durchschnittsverbrauchers von vornherein nicht um vergleichbare Leistungen handelt.

► **Rechtsgrundlage der Kostenentscheidung**

70 3. Die Kostenentscheidung beruht auf §135 Abs.2 FGO.

Steuersätze

Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf von Mietwagenunternehmern durchgeführte Krankentransporte

UStG § 12 Abs. 1, § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b; PBefG § 47, § 49 Abs. 4; 6. EG-Richtlinie Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5; MwStSystRL Art. 98 Abs. 1 i.V.m. Anhang III Nr. 5

1. Der im nationalen Recht vorgesehene ermäßigte Umsatzsteuersatz für Personenbeförderungsleistungen im Nahverkehr durch Taxen ist unionsrechtskonform und gilt grundsätzlich nicht für entsprechende von Mietwagenunternehmern erbrachte Leistungen.

2. Anders kann es sein, wenn von einem Mietwagenunternehmer durchgeführte Krankentransporte auf mit Krankenkassen geschlossenen Sondervereinbarungen, die ebenfalls für Taxiunternehmer gelten, beruhen.

BFH, Urt. v. 2.7.2014 - XI R 39/10

Vorabentscheidung: EuGH, Urt. v. 27.2.2014 - Rs. C-454/12 und C-455/12 - Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490

Vorabentscheidungsersuchen: BFH, Beschl. v. 10.7.2012 - XI R 39/10 - Pro Med, BFHE 239, 164 = BStBl. II 2013, 296 = UR 2012, 885

Vorinstanz: FG Sachsen, Urt. v. 21.9.2010 - 3 K 2016/07 - Pro Med, EFG 2011, 1370

Sachverhalt

1 I. Streitig ist, ob für Umsätze aus Personenbeförderungsleistungen mit Mietwagen - im Streitfall Krankenfahrten mit nicht hierfür besonders eingerichteten Fahrzeugen im Auftrag von Krankenkassen - der ermäßigte Steuersatz anwendbar ist, der nach nationalem Recht für Personenbeförderungsleistungen mit Kraftdroschken (Taxen) im Nahverkehr gilt.

2 Die Klägerin ist eine GmbH, die u.a. über eine Genehmigung gem. § 2 Abs. 1 Nr. 4, §§ 9 ff., § 46 Abs. 2 PBefG für den Verkehr mit Mietwagen verfügt, nicht jedoch über eine Genehmigung für den Verkehr mit Taxen (§ 47 PBefG).

3 In den Streitjahren 2006 und 2007 führte die Klägerin im Auftrag von Krankenkassen Krankenfahrten mit hierfür nicht besonders eingerichteten Fahrzeugen durch.

4 Sie erkannte am 27.11.2007 gegenüber der Krankenkasse A den zum 1.10.2007 zwischen dieser und dem Taxi- und Mietwagenunternehmerverband (V) geschlossenen Vertrag zur Durchführung von Krankenfahrten für Versicherte der Krankenkasse A mittels Taxiunternehmen an und verpflichtete sich, alle in diesem Vertrag vereinbarten Bedingungen zu erfüllen. Gegenstand des Vertrages ist nach dessen § 1 Abs. 1 Satz 1 die Beteiligung der im V organisierten Taxiunternehmen an der Durchführung von planbaren Krankenfahrten, die für die Versicherten der Krankenkasse A im Zusammenhang mit einer Leistung der Krankenkasse notwendig werden. Gem. § 5 Abs. 1 des Vertrages gilt für die Vergütung der Krankenfahrten die Gebührenvereinbarung nach Anlage I des Vertrages.

5 Die Klägerin erklärte die Umsätze entsprechend einer Beanstandung durch eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung des beklagten FA mit dem allgemeinen Steuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG). Ihre Einsprüche, mit denen sie eine Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG) begehrte, blieben ohne Erfolg. Der Klage wurde nur aus anderen, hier nicht streitigen Gründen teilweise stattgegeben.

6 Das FG entschied, die Klägerin könne für die betreffenden Beförderungsleistungen nicht den ermäßigten Steuersatz beanspruchen, da sie mangels entsprechender Genehmigung keine Beförderung im Verkehr mit Taxen erbracht habe. Eine Ausdehnung der Vorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG auf die von der Klägerin als Mietwagenunternehmerin durchgeführten Fahrten sei verfassungsrechtlich nicht geboten. Allerdings handele es sich bei den vorliegenden Krankenfahrten im Auftrag von Krankenkassen um eine besondere Fallkonstellation, in der eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung möglich erscheine. Für Taxiunternehmen mit Betriebsitz in X bestehe aufgrund der Verordnung der Stadt X über die Beförderungsentgelte und -bedingungen für den Verkehr von Taxen nach entsprechender Genehmigung die Möglichkeit, Beförderungsleistungen gegenüber Krankenkassen zu erbringen, die nicht der strengen Bindung an Beförderungspreise unterlägen, sondern auf Vereinbarungen mit den Krankenkassen beruhten. Beförderungsleistungen von Taxiunternehmern, die derartigen Verträgen unterfielen, fehlten die wesentlichen Merkmale des öffentlichen Nahverkehrs, auf denen die Begünstigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG ihrem Sinn und Zweck nach beruhe.

7 Letztlich könne dies jedoch dahinstehen, da auch eine verfassungsrechtlich zu beanstandende Ungleichbehandlung nicht zu einem Anspruch der Klägerin auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führe. Die Klägerin werde durch die zu niedrige Besteuerung ihrer Konkurrenten nicht rechtsschutzlos gestellt, sondern könne ihr Recht außerhalb dieses Verfahrens mit einem Antrag auf volle Besteuerung der in Rede stehenden „Taxi“-Umsätze verfolgen. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gewährleiste den Schutz vor zu niedriger Besteuerung von Konkurrenten (Hinweis auf EuGH, Urt. v. 8.6.2006 - Rs. C-430/04 - Feuerbestattungsverein Halle e.V., EuGHE 2006, I-4999 = UR 2006, 459¹ = HFR 2006, 830; BFH, Urt. v. 5.10.2006 - VII R 24/03, BFHE 215, 32 = BStBl. II 2007, 243 = UR 2007, 59).

8 Schließlich begründe auch das Unionsrecht keinen Anspruch der Klägerin auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die von ihr erbrachten Leistungen.

9 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Nach Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG könnten die Mitgliedstaaten auf die Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks einen ermäßigten Steuersatz anwenden. Die Umsatzsteuer müsse jedoch auch hier wettbewerbsneutral ausgestaltet sein. Die vorliegende Wettbewerbsverzerrung könne dadurch beseitigt werden, dass ihr - der Klägerin - durch Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG über den Wortlaut hinaus auch als Mietwagenunternehmerin der ermäßigte Steuersatz gewährt werde. Dies sei auch geboten, da anderweitige Rechtsschutzmöglichkeiten wie Konkurrentenklagen wegen zu niedriger Besteuerung

¹ Mit Anm. Widmann, UR 2006, 462.

erst noch zu ermittelnder konkurrierender Taxiunternehmer ihr nicht zumutbar seien.

10 Der Senat hat mit Beschluss vom 10.7.2012 (BFH, Beschl. v. 10.7.2012 – XI R 39/10, BFHE 239, 164 = BStBl. II 2013, 296 = UR 2012, 885) das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1. Stehen Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der 6.EG-Richtlinie 77/388/EWG und Art. 98 Abs. 1 i.V.m. Anhang III Kategorie 5 MwStSystRL unter Beachtung des Neutralitätsprinzips einer nationalen Regelung entgegen, die für die Beförderung von Personen im Verkehr mit Taxen im Nahverkehr den ermäßigten Umsatzsteuersatz vorsieht, wohingegen für die Beförderung von Personen mit sog. Mietwagen im Nahverkehr der Regelsteuersatz gilt?

2. Ist bei der Beantwortung der ersten Frage von Bedeutung, ob Fahrten auf der Grundlage von Sondervereinbarungen mit Großkunden unter nahezu gleichlautenden Bedingungen von Kraftdroschken- bzw. Taxiunternehmern und Mietwagenunternehmern ausgeführt werden?“

11 Der EuGH hat diese Fragen mit Urteil vom 27.2.2014 (EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470) wie folgt beantwortet:

„1. Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der 6.EG-Richtlinie 77/388/EWG in der durch die Richtlinie 2001/4/EG des Rates vom 19.1.2001 geänderten Fassung und Art. 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anhang III Nr. 5 MwStSystRL 2006/112/EG sind unter Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass sie der Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze, eines ermäßigten und des normalen Steuersatzes, auf zwei Arten von Dienstleistungen der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks im Nahverkehr, nämlich zum einen per Taxi und zum anderen per Mietwagen mit Fahrgestellung, nicht entgegenstehen, sofern zum einen aufgrund der unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen, denen diese beiden Beförderungsarten unterliegen, die Tätigkeit der Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi einen konkreten und spezifischen Aspekt der Dienstleistungskategorie der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks i.S.v. Anhang H Kategorie 5 der 6.EG-Richtlinie bzw. Anhang III Nr. 5 MwStSystRL darstellt und zum anderen die fraglichen Unterschiede maßgeblichen Einfluss auf die Entscheidung des durchschnittlichen Nutzers für die eine oder die andere Beförderungsart haben. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts zu prüfen, ob dies in den Ausgangsverfahren der Fall ist.

2. Dagegen sind Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der 6.EG-Richtlinie in der durch die Richtlinie 2001/4/EG geänderten Fassung und Art. 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anhang III Nr. 5 MwStSystRL unter Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass sie der Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze auf zwei Arten von Dienstleistungen der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks im Nahverkehr, nämlich zum einen per Taxi und zum anderen per Mietwagen mit Fahrgestellung, entgegenstehen, wenn aufgrund einer Sondervereinbarung, die auf die Taxiunternehmen und die Mietwagenunternehmen mit Fahrgestellung, mit denen sie getroffen wurde, unterschiedslos angewandt wird, die Beförderung von Personen per Taxi keinen konkreten und spezifischen Aspekt der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks darstellt und wenn die im Rahmen dieser Vereinbarung durchgeführte Tätigkeit, aus der Sicht des durchschnittlichen Nutzers, als der Tätigkeit der Beförderung von Personen im Nahverkehr per Mietwagen mit Fahrgestellung gleichartig anzusehen ist; dies zu prüfen ist Sache des vorlegenden Gerichts.“

12 Die Klägerin begehrt insbesondere im Hinblick auf die Ausführungen des EuGH (EuGH, Urt. v. 27.2.2014 –

Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 – unter Rz. 4) die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die von ihr im Rahmen des Patiententransports durchgeführten Krankentransporte.

13 Sie beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung die Umsatzsteuerbescheide für 2006 und für 2007 dahingehend zu ändern, dass die Umsätze aus Krankenfahrten dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden.

14 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

■ Aus den Entscheidungsgründen

► Revision erfolgreich

15 II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO).

16 Das FG ist bei seiner Entscheidung zum Teil von unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die bislang vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen reichen nicht aus, um eine abschließende Entscheidung zur Frage der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die streitbefangenen Umsätze zu treffen.

► Nationale Rechtsgrundlage einer ermäßigten Besteuerung für die Personenbeförderung durch Taxen

17 1. Nach den in den Streitjahren 2006 und 2007 geltenden Fassungen des § 12 Abs. 1 UStG betrug die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 16% (2006) bzw. 19% (2007) der Bemessungsgrundlage.

18 Der Steuersatz ermäßigte sich nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG in der für das Streitjahr 2006 geltenden Fassung auf 7% für die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr mit Ausnahme der Bergbahnen, im Verkehr mit Oberleitungsbussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kfz, im Kraftdroschkenverkehr und die Beförderungen im Fährverkehr

aa) innerhalb einer Gemeinde oder

bb) wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km betrug.

19 Mit Wirkung vom 19.12.2006 wurde der Begriff „Kraftdroschkenverkehr“ durch die Wörter „Verkehr mit Taxen“ ersetzt (Art. 7 Nr. 5 Buchst. b JStG 2007). Dabei handelt es sich „um eine redaktionelle Änderung“, da die Verwendung des Begriffs „Kraftdroschke“ bei Einführung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG in Anlehnung an das Personenbeförderungsgesetz erfolgte und in diesem Gesetz der Begriff „Kraftdroschke“ zwischenzeitlich durch den Begriff „Taxen“ ersetzt worden war (BT-Drucks. 16/2712, 75).

► Unionsrechtliche Grundlage einer ermäßigten Besteuerung für die Personenbeförderung

20 2. Nach Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 der 6.EG-Richtlinie in der im Streitjahr 2006 geltenden Fassung und nach Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL in der im Streitjahr 2007 geltenden Fassung können die Mitgliedstaaten (neben dem Normalsatz) einen oder zwei ermäßigte Sätze anwenden. Diese ermäßigten Sätze werden als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt, der nicht

niedriger als 5% sein darf, und sind nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H (Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 Satz 2 der 6. EG-Richtlinie) bzw. der in Anhang III (Art. 98 Abs. 2, Art. 99 Abs. 1 MwStSystRL) genannten Kategorien anwendbar.

21 Anhang H der 6. EG-Richtlinie bzw. Anhang III MwStSystRL enthält ein Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze angewandt werden können. Anhang H Kategorie 5 der 6. EG-Richtlinie bzw. Anhang III Nr. 5 MwStSystRL lässt dies für die „Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks“ zu. Darunter fallen die Umsätze der Klägerin, die unstreitig in der Beförderung von Personen bestehen. Insoweit wäre die Bundesrepublik Deutschland befugt, dafür in ihrem nationalen Umsatzsteuerrecht einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden.

► **Nationale Regelung der Personenbeförderung nach dem Personenbeförderungsgesetz**

22 3. Das Personenbeförderungsgesetz in der in den Streitjahren geltenden Fassung vom 8.8.1990 (BGBl. I 1990, 1690) definiert den *Verkehr mit Taxen* als die Beförderung von Personen mit PKW, die der Unternehmer an behördlich zugelassenen Stellen bereithält und mit denen er Fahrten zu einem vom Fahrgast bestimmten Ziel ausführt (§ 47 Abs. 1 PBefG). Der Unternehmer kann Beförderungsaufträge auch während einer Fahrt oder am Betriebsitz entgegennehmen (§ 47 Abs. 1 Satz 2 PBefG).

23 Die Beförderungsentgelte und -bedingungen werden gem. § 51 Abs. 1 PBefG für Taxen durch Rechtsverordnung festgesetzt. Für den Pflichtfahrbereich, dem räumlichen Geltungsbereich der festgesetzten Beförderungsentgelte (§ 47 Abs. 4 PBefG), sind Sondervereinbarungen – zwischen dem örtlichen Taxigewerbe und Großkunden – unter den weiteren Voraussetzungen des § 51 Abs. 2 PBefG zulässig.

24 Im Pflichtfahrbereich besteht nach § 22 i.V.m. § 47 Abs. 4 PBefG eine Beförderungspflicht. Die Unternehmer des Taxenverkehrs unterliegen einer Betriebspflicht, die allgemein auf die ordnungsmäßige Einrichtung und Aufrechterhaltung des Betriebs gerichtet ist (§ 21 PBefG) und deren Umfang durch Rechtsverordnung noch weiter ausgestaltet werden kann, insbesondere auch durch Vorschriften über das Bereithalten von Taxen in Sonderfällen einschließlich eines Bereitschaftsdienstes (§ 47 Abs. 3 Nr. 1 PBefG).

25 *Verkehr mit Mietwagen* ist nach § 49 Abs. 4 Satz 1 PBefG die Beförderung von Personen mit PKW, die nur im Ganzen zur Beförderung angemietet werden und mit denen der Unternehmer Fahrten ausführt, deren Zweck, Ziel und Ablauf der Mieter bestimmt und die nicht Verkehr mit Taxen nach § 47 PBefG sind.

26 Mit Mietwagen dürfen nur Beförderungsaufträge ausgeführt werden, die am Betriebsitz oder in der Wohnung des Unternehmers eingegangen sind (§ 49 Abs. 4 Satz 2 PBefG). Nach Ausführung des Beförderungsauftrages hat der Mietwagen unverzüglich zum Betriebsitz zurückzukehren, es sei denn, er hat vor der Fahrt von seinem Betriebsitz oder der Wohnung oder während der Fahrt fernmündlich einen neuen Beförderungsauftrag erhalten (§ 49 Abs. 4 Satz 3 PBefG). Der Eingang des Beförderungsauftrages am Betriebsitz oder in der Wohnung hat der Mietwagenunternehmer buchmäßig zu erfassen und die Aufzeichnung ein Jahr aufzubewahren (§ 49 Abs. 4 Satz 4 PBefG). Annahme, Vermittlung und Ausführung von Beförderungsaufträgen, das Bereithalten des Mietwagens

sowie Werbung für Mietwagenverkehr dürfen weder allein noch in ihrer Verbindung geeignet sein, zur Verwechslung mit dem Taxenverkehr zu führen (§ 49 Abs. 4 Satz 5 PBefG). Den Taxen vorbehaltene Zeichen und Merkmale dürfen für Mietwagen nicht verwendet werden (§ 49 Abs. 4 Satz 6 PBefG).

27 Für Unternehmer des Mietwagenverkehrs besteht keine Betriebs- und Beförderungspflicht (§ 49 Abs. 4 Satz 7 PBefG). Sie unterliegen anders als die Taxiunternehmer (§ 51 PBefG) keinen Tarifvorschriften, sondern können ihr Entgelt frei vereinbaren.

28 Die Beförderung von Personen mit Kraftdroschken (Taxen) und mit Mietwagen bedarf der Genehmigung (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 46 Abs. 2 Nr. 1 und 3 PBefG), wobei für den Verkehr mit Taxen eine besondere Zulassungsschranke besteht, wonach die Genehmigung zu versagen ist, wenn die öffentlichen Verkehrsinteressen dadurch beeinträchtigt werden, dass durch die Ausübung des beantragten Verkehrs das örtliche Taxengewerbe in seiner Funktionsfähigkeit bedroht wird (§ 13 Abs. 4 Satz 1 PBefG).

► **Personenbeförderungsleistungen zum Regelsteuersatz**

29 4. Soweit die Klägerin im Streitfall Personenbeförderungsleistungen erbracht hat, die nicht ebenfalls für Taxen geltenden Sondervereinbarungen unterliegen, sind diese Umsätze – wie das FG zu Recht angenommen hat – nach § 12 Abs. 1 UStG dem allgemeinen Steuersatz zu unterwerfen (vgl. den in dieser Sache ergangenen Vorlagebeschluss des BFH, Beschl. v. 10.7.2012 – XI R 39/10, BFHE 239, 164 = BStBl. II 2013, 296 = UR 2012, 885 – unter II 2 a der Gründe m.w.N.).

► **Übereinstimmung des Ergebnisses mit dem Unionsrecht**

30 5. Dieses Ergebnis steht im Einklang mit dem Unionsrecht.

► **Grundsätze des EuGH-Urteils in der Rechtssache Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz zur selektiven Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf eine Personenbeförderung mit Taxis**

31 a) Der EuGH hat in seinem Urteil vom 27.2.2014 (EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470) u.a. ausgeführt:

„(43) Der Gerichtshof hat zu Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie bereits ausgeführt, dass der Wortlaut dieser Bestimmung nicht zu der Auslegung zwingt, dass der ermäßigte Steuersatz nur dann angewandt werden kann, wenn er sich auf alle Aspekte einer Kategorie von Leistungen i.S.d. Anhangs H der 6. EG-Richtlinie bezieht, so dass eine selektive Anwendung eines ermäßigten Satzes nicht ausgeschlossen ist, sofern sie keine Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung nach sich zieht (vgl. EuGH, Urt. v. 6.5.2010 – Rs. C-94/09 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2010, I-4261 = UR 2010, 454 – Rz. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Gerichtshof hat ebenfalls klargestellt, dass seine Auslegung von Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie auf die im Wesentlichen gleichlautenden Absätze 1 und 2 von Art. 98 MwStSystRL zu erstrecken ist (EuGH, Urt. v. 6.5.2010 – Rs. C-94/09 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2010, I-4261 = UR 2010, 454 – Rz. 27).

(44) Der Gerichtshof hat infolgedessen entschieden, dass die Mitgliedstaaten, sofern der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen

Neutralität beachtet wird, die Möglichkeit haben, konkrete und spezifische Aspekte einer Kategorie von Leistungen i.S.d. Anhangs III MwStSystRL und des Anhangs H der 6. EG-Richtlinie mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu belegen (vgl. in diesem Sinne EuGH, Urt. v. 6.5.2010 – Rs. C-94/09 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2010, I-4261 = UR 2010, 454 – Rz. 26 und 27 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

(45) Demnach unterliegt die den Mitgliedstaaten zuerkannte Wahrnehmung der Möglichkeit einer selektiven Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes der zweifachen Bedingung, dass zum einen für die Zwecke der Anwendung des ermäßigten Satzes nur konkrete und spezifische Aspekte der in Rede stehenden Kategorie von Leistungen herausgelöst werden und zum anderen der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird. Diese Bedingungen sollen sicherstellen, dass die Mitgliedstaaten von dieser Möglichkeit nur unter Umständen Gebrauch machen, die die einfache und korrekte Anwendung des gewählten ermäßigten Satzes gewährleisten und jede Form von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch verhindern (vgl. EuGH, Urt. v. 6.5.2010 – Rs. C-94/09 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2010, I-4261 = UR 2010, 454 – Rz. 30).

(46) Folglich ist zu prüfen, ob die Beförderung von Personen per Taxi, für die nationale Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes vorsehen, einen konkreten und spezifischen Aspekt der Dienstleistungskategorie ‚Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks‘, die sowohl in Anhang III Nr. 5 MwStSystRL als auch in Anhang H Kategorie 5 der 6. EG-Richtlinie aufgeführt ist, darstellt und, wenn ja, ob die Anwendung dieses Satzes allein auf die Tätigkeit der Beförderung von Personen per Taxi den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beeinträchtigt.

...

(47) Zur Klärung der Frage, ob die Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi einen konkreten und spezifischen Aspekt der von den Unternehmen erbrachten Leistungen der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks darstellt, ist zu prüfen, ob es sich um die Erbringung einer Dienstleistung handelt, die getrennt von den übrigen Leistungen dieser Kategorie als solche bestimmbar ist (vgl. entsprechend EuGH, Urt. v. 6.5.2010 – Rs. C-94/09 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2010, I-4261 = UR 2010, 454 – Rz. 35).

(48) Hierzu ergibt sich aus den Angaben in den Vorlageentscheidungen, dass Taxiunternehmen in vollem Umfang als Erbringer einer öffentlichen Dienstleistung der Beförderung von Personen angesehen werden, deren Tätigkeit von der Erteilung einer Genehmigung durch die zuständige Behörde abhängig ist und erheblichen Verpflichtungen unterliegt. Zu diesen Verpflichtungen gehört u.a., dass sie ihre Tätigkeit entsprechend den öffentlichen Verkehrsinteressen aufrechterhalten (§ 21 PBefG), die Beförderung durchführen (§ 22 PBefG) und die festgesetzten Beförderungsentgelte beachten (§ 47 Abs. 4 und § 51 Abs. 1 PBefG).

(49) Ein rechtlicher Rahmen, der Taxiunternehmen – im Unterschied zu Mietwagenunternehmen mit Fahrgestellung – zwingt, Beförderungsentgelte unter Übernahme einer Betriebspflicht zu erbringen, und ihnen verbietet, eine Beförderung in Erwartung insbesondere einer profitableren Fahrt abzulehnen oder Situationen gewinnbringend zu nutzen, in denen sie ein vom offiziellen Tarif abweichendes Beförderungsentgelt verlangen könnten, ist geeignet, unterschiedliche Leistungen zu kennzeichnen.

(50) Unter solchen Umständen kann die Tätigkeit der Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi als eine Dienstleistung eingestuft werden, die getrennt von den übrigen Leistungen der betreffenden Kategorie – der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks – als solche bestimmbar ist. Diese Tätigkeit könnte somit einen konkreten und spezifischen Aspekt der genannten Kategorie darstellen.

(51) Es ist indessen Sache des nationalen Gerichts, anhand der nationalen Regelung und der tatsächlichen Umstände,

mit denen es befasst ist, zu prüfen, ob dies in den Ausgangsrechtsstreitigkeiten der Fall ist.“

► **Kennzeichnung unterschiedlicher Leistungen durch einen entsprechenden, nur für Taxiunternehmen und nicht für Mietwagenunternehmen mit Fahrgestellung geltenden rechtlichen Rahmen als konkreter und spezifischer Aspekt einer ermäßigten Besteuerung**

32 b) Soweit der EuGH (EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 – Rz. 46 und 51) es dem nationalen Gericht aufgegeben hat zu prüfen, ob die Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi einen konkreten und spezifischen Aspekt der von den Unternehmern erbrachten Leistungen der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks darstellt, ist dies im Streitfall zu bejahen, soweit die Klägerin Personenbeförderungsleistungen durchgeführt hat, für die keine gleichermaßen für Taxiunternehmer geltenden Sondervereinbarungen bestanden.

33 Denn die Taxiunternehmer gelten in vollem Umfang als Erbringer einer öffentlichen Dienstleistung der Beförderung von Personen, deren Tätigkeit von der Erteilung einer Genehmigung durch die zuständige Behörde abhängig ist und erheblichen weiteren Verpflichtungen unterliegt. Dazu gehört u.a., dass sie ihre Tätigkeit entsprechend den öffentlichen Verkehrsinteressen aufrechterhalten (§ 21 PBefG), ihrer Beförderungspflicht i.S.v. § 22 PBefG nachkommen und die festgesetzten Beförderungsentgelte beachten (§ 47 Abs. 4 und § 51 Abs. 1 PBefG).

34 Der EuGH hat insoweit ausgeführt, dass ein entsprechender rechtlicher Rahmen, der nur für Taxiunternehmen und nicht für Mietwagenunternehmen mit Fahrgestellung gilt, geeignet ist, unterschiedliche Leistungen im vorstehenden Sinne zu kennzeichnen, so dass diese Tätigkeit einen konkreten und spezifischen Aspekt der genannten Kategorie darstellen kann (vgl. (EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 – Rz. 49 und 50).

► **Ausführungen zur Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität im EuGH-Urteil in der Rechtssache Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz**

35 c) Zur unionsrechtlich darüber hinaus gebotenen Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität hat der EuGH ferner ausgeführt:

„(52) Nach gefestigter Rechtsprechung lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität insbesondere nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. EuGH, Urt. v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10 – The Rank Group, EuGHE 2011, I-10947 = UR 2012, 104 – Rz. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(53) Zur Klärung der Frage, ob zwei Dienstleistungen im Sinne dieser Rechtsprechung gleichartig sind, ist in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen, wobei künstliche, auf unbedeutenden Unterschieden beruhende Unterscheidungen vermieden werden müssen (vgl. EuGH, Urt. v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10 – The Rank Group, EuGHE 2011, I-10947 = UR 2012, 104 – Rz. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(54) Zwei Dienstleistungen sind daher gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach Maßgabe eines Kriteriums der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht erheblich beeinflussen (vgl. EuGH, Urt. v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10 – The Rank Group, EuGHE 2011, I-10947 = UR 2012, 104 – Rz. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(55) Ferner ist daran zu erinnern, dass es für die Beurteilung der Vergleichbarkeit von Leistungen nicht allein auf die Gegenüberstellung einzelner Leistungen ankommt, sondern der Kontext zu berücksichtigen ist, in dem sie erbracht werden (vgl. EuGH, Urt. v. 23.4.2009 – Rs. C-357/07 – TNT Post UK, EuGHE 2009, I-3025 = UR 2009, 348 – Rz. 38).

(56) Insoweit hat der Gerichtshof anerkannt, dass in bestimmten Ausnahmefällen unter Berücksichtigung der Besonderheiten der jeweiligen Wirtschaftszweige Unterschiede im rechtlichen Rahmen und in der rechtlichen Regelung der betreffenden Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen in den Augen des Verbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse führen können (vgl. in diesem Sinne EuGH, Urt. v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10 – The Rank Group, EuGHE 2011, I-10947 = UR 2012, 104 – Rz. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(57) Somit sind auch die unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen, denen die beiden in Rz. 48 des vorliegenden Urteils [EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu, ECLI:EU:C:2014:111> = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470] genannten Beförderungsarten unterliegen, und deshalb ihre jeweiligen Merkmale zu berücksichtigen, die in den Augen der Durchschnittsverbraucher die eine von der anderen unterscheiden.

(58) Im vorliegenden Fall hat das vorliegende Gericht ausgeführt, dass Mietwagenunternehmen mit Fahrgestellung nur Beförderungsaufträge annehmen dürften, die am Betriebssitz oder in der Wohnung des Unternehmers eingegangen seien; dagegen sei Taxiunternehmen die Annahme von Aufträgen stets gestattet, was das Vorhandensein von Fahrzeugen an genau bestimmten Stellen oder die Abrufbarkeit voraussetze. Es hat ferner hervorgehoben, dass zwischen diesen beiden Beförderungsarten Unterschiede in Bezug auf die Annahme, die Übermittlung und die Durchführung der Beförderungsaufträge sowie in Bezug auf das Bereithalten des Fahrzeugs und die Werbung bestünden. Das vorliegende Gericht hält diese Unterschiede allein oder in Verbindung miteinander für geeignet, jede Gefahr einer Verwechslung zwischen dem Taxenverkehr und dem Mietwagenverkehr mit Fahrgestellung zu vermeiden. Es hat schließlich darauf hingewiesen, dass den Taxen vorbehaltene Zeichen und Merkmale für Mietwagen mit Fahrgestellung nicht verwendet werden dürften.

(59) Solche Unterschiede auf der Ebene der rechtlichen Anforderungen, denen die fraglichen Beförderungsarten unterliegen, können – wenn sie sich als zutreffend erweisen, was zu prüfen Sache des nationalen Gerichts ist – in den Augen des durchschnittlichen Nutzers einen Unterschied zwischen diesen Beförderungsarten schaffen, da jede von ihnen geeignet ist, unterschiedliche Bedürfnisse des Nutzers zu befriedigen, und somit auf seine Entscheidung, die eine oder die andere Beförderungsart zu wählen, maßgeblichen Einfluss haben kann, so dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ihrer abweichenden steuerlichen Behandlung nicht entgegensteht.“

► **Maßgebliche Unterschiede zwischen den Beförderungsarten im Taxiverkehr und im Mietwagenverkehr aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers**

36 d) Hiernach liegt ein Verstoß gegen das Neutralitätsprinzip nicht vor, soweit die Klägerin ihre Personenbeför-

derungsleistungen außerhalb von auch für Taxen geltenden Sondervereinbarungen erbracht hat.

37 Denn aus maßgeblicher Sicht des Durchschnittsverbrauchers ist ein Unterschied zwischen den streitbefangenen Beförderungsarten gegeben, wobei jede geeignet ist, unterschiedlichen Bedürfnissen des Nutzers zu entsprechen, und somit auf seine Entscheidung, die eine oder die andere Beförderungsart zu wählen, erheblichen Einfluss haben kann (vgl. EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu, ECLI:EU:C:2014:111> = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 – Rz. 59).

38 Der EuGH hält die unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen, denen die beiden genannten Beförderungsarten unterliegen, für maßgeblich (vgl. EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu, ECLI:EU:C:2014:111> = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 – Rz. 57). Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen des EuGH unter Bezugnahme auf den Vorlagebeschluss des Senats (BFH, Beschl. v. 10.7.2012 – XI R 22/10, BFHE 238, 551 = BStBl. II 2013, 291 = UR 2012, 880) verwiesen (vgl. EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu, ECLI:EU:C:2014:111> = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 – Rz. 58).

► **Ausführungen zu mit Taxi- und Mietwagenunternehmen vertraglich vereinbarten Krankentransporten im EuGH-Urteil in der Rechtsache Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz**

39 6. Zu den mit Taxen und Mietwagen im Rahmen von vertraglich vereinbarten Krankentransporten hat der EuGH Folgendes ausgeführt:

„(61) Mit seiner zweiten Frage in der Rechtssache C-454/12 möchte das vorliegende Gericht wissen, ob bei der Beantwortung der ersten Frage in der Rechtssache C-454/12 und der einzigen Frage in der Rechtssache C-455/12 zu berücksichtigen ist, dass Taxiunternehmen und Mietwagenunternehmen mit Fahrgestellung ihre Leistungen auf der Grundlage einer Sondervereinbarung erbringen, die unterschiedslos und unter nahezu gleichlautenden Bedingungen auf diese verschiedenen Unternehmen Anwendung findet.

(62) Wie in Rz. 46 des vorliegenden Urteils [EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu, ECLI:EU:C:2014:111> = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470] ausgeführt, ist zur Klärung der Frage, ob ein Mitgliedstaat unter solchen Umständen die Möglichkeit hat, auf die Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, während er die per Mietwagen mit Fahrgestellung durchgeführte Beförderung dem normalen Steuersatz unterwirft, zu prüfen, ob diese Dienstleistung einen konkreten und spezifischen Aspekt der Dienstleistungskategorie ‚Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks‘, die sowohl in Anhang III Nr. 5 MwStSystRL als auch in Anhang H Kategorie 5 der 6. EG-Richtlinie aufgeführt ist, darstellt und, wenn ja, ob die Anwendung dieses Satzes den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beeinträchtigt.

(63) Hierzu ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen im Wesentlichen Krankentransporte im Rahmen einer Vereinbarung wie der Vereinbarung zwischen der Krankenkasse A und dem Verband sind, die auf die Taxiunternehmen und die Mietwagenunternehmen mit Fahrgestellung, mit denen sie getroffen wurde, unterschiedslos angewandt wird. Nach den Angaben in den dem Gerichtshof vorliegenden Akten ist das Beför-

derungsentgelt in dieser Vereinbarung festgelegt und gilt in gleicher Weise für beide Beförderungskategorien. Zudem führe die Vereinbarung für diese beiden Beförderungskategorien zu keiner anderen Beförderungs- und Betriebspflicht als der bereits aufgrund des Vertrags bestehenden Pflicht zur tatsächlichen Durchführung des Transports. Die Taxiunternehmen unterlägen somit im Rahmen einer solchen Vereinbarung nicht den außerhalb dieser Vereinbarung für sie geltenden rechtlichen Anforderungen.

(64) Sollten sich diese Umstände als zutreffend erweisen, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist, müsste dieses davon ausgehen, dass im Rahmen der Vereinbarung zwischen der Krankenkasse A und dem Verband die Beförderung von Personen per Taxi keinen konkreten und spezifischen Aspekt der Dienstleistungskategorie der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks darstellt. Zudem wäre diese Tätigkeit daher, aus der Sicht des durchschnittlichen Nutzers, als der Tätigkeit der Beförderung von Personen im Nahverkehr per Mietwagen mit Fahrgestellung gleichartig anzusehen. Das schließt jedoch nicht aus, dass die Tätigkeit des Krankentransports im Rahmen von Vereinbarungen zwischen Krankenkassen und Personenbeförderungsunternehmen in ihrer Gesamtheit einen konkreten und spezifischen Aspekt der von Unternehmen, die Personen und das mitgeführte Gepäck befördern, erbrachten Leistungen im Sinne der in Rz. 44 des vorliegenden Urteils [EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470] angeführten Rechtsprechung darstellen könnte.“

► **Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils**

40 7. Insoweit ist das FG bei seiner Entscheidung von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil war daher aufzuheben.

► **Weitere Sachaufklärung durch das Finanzgericht**

41 8. Der Senat kann nicht durcherkennen, weil die Sache nicht spruchreif ist.

42 Denn den tatsächlichen Feststellungen des FG lässt sich nicht entnehmen, ob und in welchem Umfang die Klägerin die streitbefangenen Krankentransporte auch auf der Grundlage von gleichermaßen für Taxen geltenden Sondervereinbarungen erbracht hat. Festgestellt ist bislang lediglich, dass die Klägerin am 27.11.2007 gegenüber der Krankenkasse A einen für Taxiunternehmer geltenden Vertrag zur Durchführung von Krankenfahrten anerkannt und sich verpflichtet hat, alle in diesem Vertrag vereinbarten Bedingungen zu erfüllen. Hingegen ergibt sich daraus nicht, ob und in welchem Umfang die Klägerin nach Maßgabe dieser Vereinbarung tatsächlich Personenbeförderungsleistungen erbracht hat. Ob es für den Streitzeitraum vor dem 27.11.2007 eine entsprechende verbindliche Vereinbarung und darauf beruhende Fahrten gab, ist bislang gleichfalls noch nicht festgestellt. Im Tatbestand des FG-Urteils ist insoweit nur von – unverbindlichen – Vertragsentwürfen der AOK Y die Rede. Das FG wird die entsprechenden tatsächlichen Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

► **Personenbeförderungsleistungen außerhalb von ebenfalls für Taxiunternehmer geltenden Sondervereinbarungen**

43 a) Sollten die Personenbeförderungsleistungen der Klägerin außerhalb von ebenfalls für Taxiunternehmer geltenden Sondervereinbarungen erbracht worden sein, wäre die Klage insoweit nach Maßgabe der vom EuGH

aufgestellten Rechtsgrundsätze zur ersten Vorlagefrage abzuweisen (vgl. vorstehend unter II 1 bis 5).

► **Durchführung von Krankentransporten auf der Grundlage von ebenfalls für Taxis geltenden Sondervereinbarungen**

44 b) Soweit die von der Klägerin durchgeführten Krankentransporte in den Streitjahren hingegen auf ebenfalls für Taxen geltenden Sondervereinbarungen beruhen, ist die vom EuGH aufgebene Prüfung (vgl. EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:111 = UR 2014, 490 = DB 2014, 581 = HFR 2014, 470 – Leitsatz 2 und Rz. 63, 64) durch das FG vorzunehmen.

► **Übertragung der Kostenentscheidung auf das Finanzgericht**

45 9. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Vorsteuerabzug

Überlassung von Geschäftsführerwohnungen mit Einrichtung – kein Vorsteuerabzug bei von vornherein beabsichtigter Verwendung der Eingangsleistung für eine unentgeltliche Wertabgabe

UStG § 3 Abs. 9a Nr. 2, § 15

Überlässt der Unternehmer einem Geschäftsführer unentgeltlich einen Wohn-Pavillon einschließlich Einrichtung, liegt dies auch dann nicht im überwiegend unternehmerischen Interesse, wenn einkommensteuerrechtlich die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung gegeben wären.

BFH, Urt. v. 8.10.2014 – V R 56/13

Vorinstanz: FG Niedersachsen, Urt. v. 22.8.2013 – 16 K 313/11

■ **Sachverhalt**

1 I. Die Klägerin betreibt einen Möbeleinzelhandel. Gesellschafter-Geschäftsführer sind Dr. C und F, die in einer Entfernung von über 500 km vom Geschäftssitz wohnen.

2 Im Streitjahr 2004 stellte die Bau- und Vermietungsgesellschaft A in der Nähe des Geschäftssitzes der Klägerin drei Pavillons fertig, von denen zwei als Schlafbereich und der dritte als Küche und Wohnzimmer dienten.

3 Mit Mietvertrag vom 18.8.2004 mietete die Klägerin die drei Pavillons von zusammen 209 qm von der Bau- und Vermietungsgesellschaft A und stellte die Pavillons unentgeltlich ihren Gesellschafter-Geschäftsführern zur Nutzung zur Verfügung, „solange sich der Geschäftsführer im Interesse der Gesellschaft in M aufhält“ (Änderung des Geschäftsführervertrages vom 1.8.2004). Die Klägerin hatte die Pavillons mit Inventar ausgestattet und die monatlichen Energiekosten übernommen.

4 Das beklagte FA versagte der Klägerin den Vorsteuerabzug in Höhe von 27992,81 € aus den von ihr im Streit-

jahr 2004 getragenen Inventarkosten mit der Begründung, in der Wohnungsüberlassung an die Geschäftsführer sei eine (nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG in der Fassung des Streitjahres 2004) steuerfreie und daher nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug ausschließende Vermietung zu sehen. Durch die Übernahme der Energiekosten erbringe die Klägerin eine steuerpflichtige Leistung von geschätzten 150 € monatlich an die Geschäftsführer.

5 Der Klage, mit der die Klägerin geltend machte, in der unentgeltlichen Überlassung der Pavillons an ihre Geschäftsführer sei weder eine Vermietung noch eine die Besteuerung als Eigenverbrauch begründende unentgeltliche Leistung für den privaten Bedarf des Personals zu sehen (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG), gab das FG für das Streitjahr 2004 teilweise statt. Der Vorsteuerabzug sei nicht wegen einer steuerfreien Vermietung ausgeschlossen, weil die Geschäftsführer keine gesonderte Miete zahlten und die umfangreichen Dienstleistungspflichten im Hinblick auf die Wohnraumüberlassung nicht erweitert wurden. Die Klägerin erbringe jedoch gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG eine unentgeltliche sonstige Leistung für den privaten Bedarf des Personals. Die Überlassung der Betriebsleiterwohnungen diene nicht überwiegend betrieblichen, sondern privaten Interessen der Klägerin, weil die räumliche Situation mit den weit entfernten Wohnsitzen der Geschäftsführer bereits seit 1997 bestanden habe. Der Erhöhung des Vorsteuerabzugs um 27.992,81 € sei daher Eigenverbrauch für drei Monate in 2004 in Höhe von 1.400 € gegenzurechnen. Eine Erhöhung wegen der Übernahme der Energiekosten scheide aus, weil hieraus kein Vorsteuerabzug möglich gewesen sei.

6 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Das FG habe materielles Recht verletzt, weil es entgegen dem Urteil des BFH vom 9.12.2010 (BFH, Urt. v. 9.12.2010 - V R 17/10, BFHE 232, 243 = BStBl. II 2012, 53 = UR 2011, 313) von einem Eigenverbrauch auch für den Fall ausgegangen sei, dass der Unternehmer von Anfang an beabsichtige, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern für einen unentgeltlichen Eigenverbrauch zu verwenden. In diesem Falle entfalle bereits der Vorsteuerabzug.

7 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und der Klage stattzugeben.

9 Das FG habe fehlerhaft Umsatzsteuer für eine unentgeltliche Wertabgabe an das Personal zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses der Geschäftsführer angenommen. Die Schaffung einer Übernachtungsmöglichkeit in unmittelbarer Nähe vom Betriebssitz des Arbeitgebers habe allein unternehmerischen Zwecken gedient, damit die Geschäftsführer ohne Zeitverlust ihre Aufgaben wahrnehmen könnten. Das private Wohnbedürfnis der Geschäftsführer werde an den 500 km entfernten privaten Wohnorten der Geschäftsführer gedeckt. Die Gestellung einer Übernachtungsmöglichkeit für die Geschäftsführer in den Pavillons sei einer Hotelübernachtung des Arbeitnehmers vergleichbar, für die der Vorsteuerabzug des Arbeitgebers gegeben sei.

■ Aus den Entscheidungsgründen

► Revision erfolgreich

10 II. Die Revision führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO).

Die Erfüllung des Wohnbedürfnisses von Gesellschafter-Geschäftsführern einschließlich der Überlassung von Einrichtungsgegenständen ist auch im Falle einer doppelten Haushaltsführung von Anfang an als unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG anzusehen, die den Vorsteuerabzug ausschließt. Die Revision des FA ist daher begründet und die zulässige (unselbständige) Anschlussrevision der Klägerin (vgl. BFH, Urt. v. 21.8.1990 - VIII R 25/86, BFHE 163, 524 = BStBl. II 1991, 564 = STRK EstG 1975 § 15 Abs. 2 R. 61) unbegründet.

► Kein Vorsteuerabzug bei einer Absicht der Verwendung bezogener Eingangsleistungen für eine unentgeltliche Wertabgabe

11 1. Der Vorsteuerabzug aus den Leistungen des Arbeitgebers für die umfassende Einrichtung der Geschäftsführerwohnungen setzt gem. § 15 UStG u.a. voraus, dass der Unternehmer die Leistung für Zwecke seiner besteuerten Umsätze bezieht. Zwischen dem Leistungsbezug und den zu erzielenden steuerpflichtigen Umsätzen muss ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang bestehen (BFH, Beschl. v. 22.12.2011 - V R 29/10, BFHE 236, 242 = BStBl. II 2012, 441 = UR 2012, 318). Bezieht der Unternehmer eine Leistung, bei der er bereits von vornherein beabsichtigt, diese nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern für eine unentgeltliche Wertabgabe (Entnahme) i.S.d. § 3 Abs. 9a UStG zu verwenden, steht die Leistung nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit (BFH, Urt. v. 9.12.2010 - V R 17/10, BFHE 232, 243 = BStBl. II 2012, 53 = UR 2011, 313 - für einen Betriebsausflug, der die Aufmerksamkeitsgrenze überschreitet). In diesem Falle ist nicht der Vorsteuerabzug zu gewähren und über mehrere Veranlagungszeiträume durch eine Eigenverbrauchsbesteuerung zu korrigieren, sondern der Vorsteuerabzug scheidet von vornherein aus.

► Überlassung einer Geschäftsführerwohnung einschließlich Einrichtungsgegenständen als ausschließlich Entnahmezwecken dienende Leistung

12 2. Die Überlassung einer Geschäftsführerwohnung einschließlich Einrichtungsgegenständen ist auch eine Leistung, die ausschließlich Entnahmezwecken dient, selbst wenn hierdurch das Wohnbedürfnis des Geschäftsführers im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gedeckt wird.

► Kein Eigenverbrauch der im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer erbrachten Übernachtungsleistungen

13 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH liegt eine Entnahme aus unternehmensfremden Gründen dann nicht vor, wenn der Arbeitgeber anlässlich einer Dienstreise oder einer sonstigen Auswärtstätigkeit Unterbringungsleistungen an den Arbeitnehmer erbringt (BFH, Urt. v. 21.7.1994 - V R 21/92, BFHE 175, 169 = BStBl. II 1994, 881 = UR 1995, 17). In diesen Fällen wird das private Wohnbedürfnis durch unternehmensbezogene Gründe überlagert. Dies hat die Rechtsprechung für die Überlassung von Unterkünften an Arbeitnehmer in Hotels und Gasthöfen (BFH, Urt. v. 21.7.1994 - V R 21/92, BFHE 175, 169 = BStBl. II 1994, 881 = UR 1995, 17), in Pensionen (BFH, Beschl. v. 21.6.2001 - V B 32/01, BFHE 195, 451 = BStBl. II 2002, 616 = UR 2001, 441) oder in Gemeinschaftsunterkünften (FG Düsseldorf, Urt. v. 29.4.2005 - 1 K 5587/01 U, EFG 2005, 1810) entschieden. Zur Begrün-

dung hat der BFH ausgeführt, dass Übernachtungsleistungen, die ein Unternehmer an seine Arbeitnehmer erbringt, nicht den Tatbestand des Eigenverbrauchs erfüllen, wenn sie im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers bewirkt worden sind (BFH, Urt. v. 21.7.1994 - V R 21/92, BFHE 175, 169 = BStBl.II 1994, 881 = UR 1995, 17). Denn der Arbeitgeber erfülle durch die Zurverfügungstellung einer Wohnung nicht den allgemeinen privaten Wohnbedarf seiner Arbeitnehmer, sondern bei Auswärtstätigkeit den durch seine unternehmerische Tätigkeit veranlassten zusätzlichen Wohnbedarf (BFH, Urt. v. 21.7.1994 - V R 21/92, BFHE 175, 169 = BStBl.II 1994, 881 = UR 1995, 17 - unter Rz. 10).

14 Diese Rechtsprechung entspricht der Rechtsprechung des EuGH zur Sammelbeförderung von Arbeitnehmern zum Arbeitsplatz (EuGH, Urt. v. 16.10.1997 - Rs. C-258/95 - Fillibeck, EuGHE 1997, I-5577 = UR 1998, 61). Danach erfüllt zwar die unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern von der Wohnung zur Arbeitsstätte durch den Arbeitgeber grundsätzlich den privaten Bedarf der Arbeitnehmer und dient damit unternehmensfremden Zwecken. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die Erfordernisse des Unternehmens im Hinblick auf besondere Umstände, wie die Schwierigkeit, andere geeignete Verkehrsmittel zu benutzen, und wechselnde Arbeitsstätten, es gebieten, dass die Beförderung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber übernommen wird, da dann diese Leistung nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht wird.

► **Privates Wohnbedürfnis deckende langfristige Überlassung eines Wohnpavillons als unentgeltliche Wertabgabe an einen Geschäftsführer trotz einkommensteuerrechtlich doppelter Haushaltsführung**

15 b) Eine überwiegend zu unternehmerischen Zwecken dienende Übernahme von Übernachtungskosten liegt jedoch dann nicht vor, wenn der Unternehmer für einen Geschäftsführer oder anderen Arbeitnehmer langfristig eine Wohnung oder - wie im Streitfall aufwendig ausgestattete Pavillons - bereit hält und damit das private Wohnbedürfnis deckt, und zwar auch dann nicht, wenn einkommensteuerrechtlich eine doppelte Haushaltsführung vorliegt (BFH, Urt. v. 30.11.1994 - XI R 3/94, BFHE 177, 143 = BStBl.II 1995, 513 = UR 1996, 204). Etwas anderes mag nur für den Sonderfall gelten, der gegeben ist, wenn sich die Wohnung innerhalb eines Betriebsgebäudes befindet und der Unternehmer das gesamte Gebäude einschließlich der Privaträume dem Unternehmen zuordnen konnte (BFH, Urt. v. 30.3.2006 - V R 6/04, UR 2006, 579 = BFH/NV 2006, 2136).

► **Wohnungsüberlassung kein zusätzliches Entgelt für die Arbeitsleistung**

16 3. Der Vorsteuerabzug kann auch nicht deshalb gewährt werden, weil die Wohnungsüberlassung im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers steht. Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffenen Feststellungen des FG wurde die Wohnung im Streitfall unentgeltlich überlassen und nicht als zusätzliches Entgelt für die Arbeitsleistung.

► **Versagung des Vorsteuerabzugs**

17 4. Da die Klägerin die Wohnungen einschließlich der Ausstattung nicht zum Zwecke der Erzielung steuerpflichtiger Umsätze überlassen hat, sondern von vorn-

herein zum Zwecke einer unentgeltlichen Wertabgabe, die nicht (wie bei einer Dienstreise oder Einsatzwechseltätigkeit) durch überwiegend unternehmerische Zwecke bedingt ist, ist der Vorsteuerabzug nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 9.12.2010 (BFH, Urt. v. 9.12.2010 - V R 17/10, BFHE 232, 243 = BStBl.II 2012, 53 = UR 2011, 313) zu versagen.

Vorsteuerabzug

Vorsteuerabzug eines geschäftsführenden Gesellschafters einer GbR aus dem Erwerb eines Mandantenstammes

6.EG-Richtlinie Art.4 Abs.1 und 2, Art.17 Abs.2 Buchst.a; UStG §2 Abs.1, §15 Abs.1 Satz1 Nr.1, §15 Abs.2 Satz1 Nr.1

Ein Gesellschafter einer Steuerberatungs-GbR, der von der GbR durch Realteilung gegen Entgelt einen Teil des Mandantenstammes zu dem Zweck erwirbt, diesen anschließend einer von ihm gegründeten neuen Steuerberatungs-GbR unentgeltlich zur unternehmerischen Nutzung zu überlassen, kann nur dann zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Mandantenstammes berechtigt sein, wenn er diesen Mandantenstamm selbst im Rahmen seiner (beabsichtigten) unternehmerischen Tätigkeit als Geschäftsführer der neuen Steuerberatungs-GbR erworben hat und die Kosten aus diesem Erwerb zu den allgemeinen Aufwendungen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer gehören.

BFH, Urt. v. 26.8.2014 - XI R 26/10

Vorabentscheidung: EuGH, Urt. v. 13.3.2014 - Rs. C-204/13 - Malburg, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270

Vorabentscheidungsersuchen: BFH, Beschl. v. 20.2.2013 - XI R 26/10, UR 2013, 438

Vorinstanz: FG Saarland, Urt. v. 16.6.2010 - 1 K 2111/06, DStRE 2011, 945

Sachverhalt

1 I. Der Rechtsstreit betrifft den Vorsteuerabzug des geschäftsführenden Gesellschafters einer (neuen) Steuerberatungsgesellschaft nach Übernahme des Mandantenstammes durch Realteilung einer aufgelösten (alten) Steuerberatungsgesellschaft.

2 Der Kläger war bis zum 31.12.1994 zu 60% als Gesellschafter an der A & Partner GbR (Alt-GbR) beteiligt. Außer ihm waren die Steuerberater X und Y zu je 20% Mitgesellschafter. Zum 31.12.1994 wurde die Alt-GbR in der Weise aufgelöst, dass jeder der Gesellschafter jeweils einen Teil des Mandantenstammes übernahm. Die beiden Gesellschafter X und Y waren ab dem 1.1.1995 jeweils in Einzelkanzleien als Steuerberater freiberuflich tätig.

3 Der Kläger gründete zum 31.12.1994 eine neue GbR, die ab dem 1.1.1995 ebenfalls unter dem Namen A & Partner tätig war (Neu-GbR). An dieser Gesellschaft waren der Kläger zu 95% und der - im Jahr 2000 verstorbene - Steuerberater Z zu 5% beteiligt.

4 Hinsichtlich der Alt-GbR hat das FG mit Urteil vom 24.9.2003 (FG Saarl., Urt. v. 24.9.2003 - 1 K 250/00, EFG 2003, 1776) entschieden, dass diese zum 31.12.1994 durch

Realteilung aufgelöst worden sei. Daraufhin setzte das beklagte FA gegenüber der Alt-GbR mit Bescheid vom 28.6.2004 Umsatzsteuer für 1994 für die Übertragung des Mandantenstammes fest. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig, und die Umsatzsteuerschuld wurde beglichen.

5 Dementsprechend stellte die Alt-GbR, vertreten durch den Kläger, gegenüber dem Kläger unter Bezugnahme auf die „Realteilung zum 31.12.1994“ unter dem 16.8.2004 für die „Realteilung zum 31.12.1994“ eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis aus.

6 In seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat August 2004 machte der Kläger die Vorsteuer aus dem Erwerb des Mandantenstammes in bestimmter Höhe geltend. Das FA versagte den Vorsteuerabzug mit Bescheid vom 14.12.2004. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein und reichte eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2004 ein, in der er Umsätze als Steuerberater aus der Geschäftsführertätigkeit für die Neu-GbR in bestimmter Höhe erklärte. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Es vertrat die Auffassung, der Kläger habe zwar den Mandantenstamm aufgrund der Realteilung im Rahmen eines steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustauschs erhalten, den übernommenen Mandantenstamm aber nicht in seinem eigenen Unternehmen genutzt. Das Wirtschaftsgut sei vielmehr von der Neu-GbR als vom Kläger zu trennende Unternehmerin für eigene unternehmerische Zwecke verwendet worden, so dass dem Kläger insoweit kein Vorsteuerabzug zustehe.

7 Das FG gab der hiergegen erhobenen Klage statt und ließ die Revision zu. Sein Urteil ist veröffentlicht.

8 Zur Begründung der hiergegen eingelegten Revision rügt das FA die Verletzung von § 15 Abs.1 Satz 1 Nr.1 UStG.

9 Der erkennende Senat hat insbesondere im Hinblick auf die Urteile des EuGH vom 29.4.2004 (EuGH, Urt. v. 29.4.2004 - Rs. C-137/02 - Faxworld, EuGHE 2004, I-5547 = UR 2004, 362) und vom 1.3.2012 (EuGH, Urt. v. 1.3.2012 - Rs. C-280/10 - Polski Trawertyn, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2012:107 = UR 2012, 366 = HFR 2012, 461) mit Beschluss vom 20.2.2013 (BFH, Beschl. v. 20.2.2013 - XI R 26/10, BFHE 240, 432 = BStBl.II 2013, 464 = UR 2013, 438) das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

10 „Sind Art.4 Abs.1 und 2 sowie Art.17 Abs.2 Buchst.a der 6.EG-Richtlinie 77/388/EWG unter Berücksichtigung des Neutralitätsprinzips dahingehend auszulegen, dass ein Gesellschafter einer Steuerberatungs-GbR, der von der GbR einen Teil des Mandantenstammes nur zu dem Zweck erwirbt, diesen unmittelbar anschließend einer unter seiner maßgeblichen Beteiligung neu gegründeten Steuerberatungs-GbR unentgeltlich zur unternehmerischen Nutzung zu überlassen, zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Mandantenstammes berechtigt sein kann?“

11 Der EuGH hat die ihm vorgelegte Frage mit Urteil vom 13.3.2014 (EuGH, Urt. v. 13.3.2014 - Rs. C-204/13 - Malburg, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270) wie folgt beantwortet:

12 „Art.4 Abs.1 und 2 sowie Art.17 Abs.2 Buchst.a der 6.EG-Richtlinie 77/388/EWG in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10.4.1995 geänderten Fassung sind unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer dahin auszulegen, dass ein Gesellschafter einer Steuerberatungs-GbR, der von dieser einen Teil des Mandantenstammes nur zu dem Zweck erwirbt, diesen unmittelbar anschließend einer unter seiner maßgeblichen Beteiligung neu gegründeten Steuerberatungs-GbR unentgeltlich zur un-

ternehmerischen Nutzung zu überlassen, ohne dass dieser Mandantenstamm jedoch dem Vermögen der neu gegründeten Gesellschaft zuwächst, nicht zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Mandantenstammes berechtigt ist.“

13 Das FA führt hierzu aus, dass seine Rechtsauffassung durch die Entscheidung des EuGH bestätigt worden sei.

14 Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

15 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

16 Er hält die Vorentscheidung für zutreffend und trägt zur Entscheidung des EuGH ergänzend insbesondere vor, dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen widersprüchlich und daher für den BFH nicht bindend seien. Vielmehr bestünden verschiedene tatsächliche Alternativen hinsichtlich des dem Streitfall zugrunde liegenden Sachverhalts, die das FG nicht ausreichend ermittelt habe. Jedenfalls sei die Versagung des begehrten Vorsteuerabzugs nicht gerechtfertigt.

■ Aus den Entscheidungsgründen

► Revision erfolgreich

17 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils der Vorinstanz und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs.3 Satz 1 Nr.2 FGO).

18 Das FG hat ausgehend von seinem bislang festgestellten Sachverhalt zu Unrecht den Vorsteuerabzug des Klägers aus dem Erwerb des Mandantenstammes bejaht. Der Senat kann in Ermangelung hinreichender tatsächlicher Feststellungen nicht durcherkennen.

► Grundlage des Vorsteuerabzugs nach nationalem und nach Unionsrecht

19 1. Nach § 15 Abs.1 Satz 1 Nr.1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs.2 Satz 1 Nr.1 UStG für Leistungen, die ein Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet.

20 Diese Vorschriften beruhen auf Art.17 Abs.2 Buchst.a der 6.EG-Richtlinie, wonach der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete und entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.

► Vorsteuerabzug bei Absicht einer Verwendung bezogener Leistungen für wirtschaftliche Tätigkeiten des Unternehmens

21 a) Der Unternehmer ist nach diesen Vorschriften zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs.1 UStG, Art.4 der 6.EG-Richtlinie) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeiten) zu verwenden beabsichtigt (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 19.7.2011 - XI R 29/09, BFHE 234, 556 = BStBl.II 2012, 430 = UR 2012, 238 - Rz.20; Vorlagebeschluss des

BFH, Beschl. v. 20.2.2013 - XI R 26/10, BFHE 240, 432 = BStBl. II 2013, 464 = UR 2013, 438 - Rz. 26; BFH, Urt. v. 11.4.2013 - V R 29/10, BFHE 241, 438 = BStBl. II 2013, 840 = UR 2014, 154 - Rz. 18).

► **Direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen**

22 b) Die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs setzt grundsätzlich einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Abzug berechtigen, voraus (vgl. dazu z.B. BFH, Urt. v. 19.7.2011 - XI R 29/09, BFHE 234, 556 = BStBl. II 2012, 430 = UR 2012, 238 - Rz. 26; BFH, Urt. v. 11.4.2013 - V R 29/10, BFHE 241, 438 = BStBl. II 2013, 840 = UR 2014, 154 - Rz. 34; EuGH, Urt. v. 13.3.2014 - Rs. C-204/13 - Malburg, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270 - Rz. 34).

► **Kosten für die Eingangsleistung Bestandteil der allgemeinen Aufwendungen des Unternehmers und des Preises der erbrachten Leistungen**

23 c) Fehlt dieser Zusammenhang, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören, und - als solche - Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers zusammen (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 11.4.2013 - V R 29/10, BFHE 241, 438 = BStBl. II 2013, 840 = UR 2014, 154 - Rz. 21; BFH, Urt. v. 24.4.2013 - XI R 25/10, BFHE 241, 451 = BStBl. II 2014, 346 = UR 2014, 64 - Leitsatz 1 und Rz. 24; EuGH, Urt. v. 13.3.2014 - Rs. C-204/13 - Malburg, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270 - Rz. 38).

► **Ausgangsumsatz in Form einer unentgeltlichen Überlassung eines Mandantenstammes an eine neue Gesellschaft als nichtwirtschaftliche Tätigkeit**

24 2. Der EuGH hat in seinem Urteil Malburg - im Gegensatz zur Kommission - die Vorlagefrage des Senats verneint (EuGH, Urt. v. 13.3.2014 - Rs. C-204/13 - Malburg, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270 - Rz. 47). Er hat zur Begründung maßgeblich darauf abgestellt, dass der Ausgangsumsatz des Klägers - die unentgeltliche Überlassung des Mandantenstammes an die neue Gesellschaft - nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt und nicht als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne der 6.EG-Richtlinie angesehen werden kann (EuGH, Urt. v. 13.3.2014 - Rs. C-204/13 - Malburg, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270 - Rz. 35, 36). Der EuGH hat deshalb einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der 6.EG-Richtlinie eröffnen, verneint (EuGH, Urt. v. 13.3.2014 - Rs. C-204/13 - Malburg, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270 - Rz. 37).

25 Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Anwendung des Grundsatzes der Neutralität (vgl. dazu EuGH, Urt. v. 13.3.2014 - Rs. C-204/13 - Malburg, [\[ropa.eu\]\(http://curia.europa.eu\), ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270 - Rz. 42 ff.\). Denn es wären - worauf die Bundesregierung in ihrer Stellungnahme zum Vorabentscheidungsersuchen zutreffend hingewiesen hat - andere Gestaltungen möglich gewesen, die ein Vorsteuerabzugsrecht aus dem Erwerb des Mandantenstammes begründet hätten. So wäre etwa eine unmittelbare Übertragung des Mandantenstammes auf die zum 31.12.1994 bereits gegründete Neu-GbR in Betracht gekommen; die Neu-GbR hätte somit den entsprechenden Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können. Auch hätte der Kläger den Mandantenstamm der neu gegründeten GbR nicht unentgeltlich, sondern entgeltlich überlassen können \(vgl. dazu z.B. BFH, Urt. v. 16.5.2002 - V R 4/01, StRK UStG 1993 § 2 Abs. 1 R. 12 = BFH/NV 2002, 1347 - unter II 1 c der Gründe, Rz. 43\). Insoweit ist dem Vorbehalt des EuGH im Urteil Malburg \(EuGH, Urt. v. 13.3.2014 - Rs. C-204/13 - Malburg, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270 - Rz. 46 am Ende\) Rechnung getragen.](http://curia.eu-</p>
</div>
<div data-bbox=)

► **Kosten aus dem Erwerb eines Mandantenstammes durch den Geschäftsführer einer neu gegründeten Gesellschaft als mögliche allgemeine Aufwendungen seiner Geschäftsführertätigkeit**

26 3. Der EuGH hat in seinem Urteil Malburg aber offen gelassen, ob im Streitfall ein Recht auf Vorsteuerabzug deshalb gegeben sein kann, weil der Kläger möglicherweise den fraglichen Mandantenstamm selbst im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer einer neu gegründeten Gesellschaft erworben hat und dass die Kosten, die sich aus diesem Erwerb ergeben, zu den allgemeinen Aufwendungen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer zu zählen sind (EuGH, Urt. v. 13.3.2014 - Rs. C-204/13 - Malburg, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270 - Rz. 38).

27 Diese Hypothese hatte der Senat im Vorlagebeschluss (bewusst) - wegen insoweit unzureichender tatsächlicher Feststellungen des FG - ausgeklammert (vgl. BFH, Beschl. v. 20.2.2013 - XI R 26/10, BFHE 240, 432 = BStBl. II 2013, 464 = UR 2013, 438 - Rz. 28), so dass sich der EuGH hierzu nicht näher geäußert hat (vgl. EuGH, Urt. v. 13.3.2014 - Rs. C-204/13 - Malburg, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270 - Rz. 20, 39).

► **Mögliche selbständige Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts**

28 a) Nach der Rechtsprechung des BFH kann ein Geschäftsführer einer GbR trotz seiner Gesellschafterstellung selbständig tätig sein i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG (vgl. BFH, Urt. v. 6.6.2002 - V R 43/01, BFHE 199, 49 = BStBl. II 2003, 36 = UR 2002, 422; BFH, Beschl. v. 28.4.2006 - V B 217/04, BFH/NV 2006, 1716; BFH, Beschl. v. 7.7.2006 - V B 202/05, BFH/NV 2006, 2039; s. auch BFH, Urt. v. 14.5.2008 - XI R 70/07, BFHE 221, 517 = BStBl. II 2008, 912 = UR 2008, 745). Dabei ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend. Die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Merkmale, die im Einzelfall unterschiedlich gewichtet werden können, sind gegeneinander abzuwägen, wobei entscheidend auf die Weisungsfreiheit abzustellen ist (vgl. dazu z.B. BFH, Urt. v. 14.4.2010 - XI R 14/09, BFHE 230, 245 = BStBl. II 2011, 433 = UR 2010, 769 - Rz. 20, 21 m.w.N.).

► **Fehlende Feststellungen zur unternehmerischen Tätigkeit des Geschäftsführers im Streitfall in der Neu-GbR**

29 b) Das FG hat zwar ausgeführt, der Kläger habe seine Geschäftsführertätigkeit als Steuerberater nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen – im Streitjahr 2004 in bestimmter Höhe – ausgeübt. Es hat aber nicht festgestellt, auf welcher Rechtsgrundlage der Kläger seit wann welche Leistungen an die Neu-GbR erbracht hat und weshalb diese Tätigkeit unternehmerisch ist. Es fehlen ferner tatsächliche Feststellungen des FG dazu, ob der Kläger bereits zum Jahreswechsel des 31.12.1994/1.1.1995 – und damit zum maßgeblichen Zeitpunkt der Übertragung des Mandantenstammes – beabsichtigt hat, als Geschäftsführer der Neu-GbR unternehmerisch tätig zu sein, und ob er in der Folgezeit im Rahmen dieser Stellung Umsätze – ggf. welcher Art und Höhe – ausgeführt hat. Ein entsprechender Gesellschaftsvertrag der Neu-GbR liegt ebenso wenig vor wie ein Geschäftsführervertrag des Klägers mit der Neu-GbR o.Ä.

30 Die bislang getroffenen tatsächlichen Feststellungen des FG tragen damit nicht seine Entscheidung, dass die Unternehmereigenschaft des Klägers sich bereits aus seiner Stellung als Geschäftsführer der Neu-GbR ergibt. Sein Urteil war daher aufzuheben.

► **Nachzuholende Prüfung der Voraussetzungen für einen Anspruch auf Vorsteuerabzug**

31 c) Falls die Unternehmereigenschaft des Klägers nach § 2 Abs. 1 UStG im Hinblick auf seine Tätigkeit als Geschäftsführer gegeben sein sollte, wird das FG weiterhin im Lichte der Vorgaben des EuGH (EuGH, Urt. v. 13.3.2014 – Rs. C-204/13 – Malburg, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270 – Rz. 38) zu prüfen haben, ob die Voraussetzungen für einen Anspruch des Klägers auf Vorsteuerabzug insoweit vorliegen.

32 Zwar sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass hier objektiv ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Mandantenstammes von der Alt-GbR und der Geschäftsführertätigkeit bei der Neu-GbR bestand. Es ist jedoch möglich, dass die Kosten für den Mandantenstamm zu den allgemeinen Kosten des Klägers gehörten und daher „als solche“ Bestandteile der von ihm erbrachten Dienstleistungen als Geschäftsführer waren.

► **Keine diesem Ergebnis entgegenstehende Auffassungen des Klägers**

33 4. Die Ausführungen des Klägers führen zu keinem anderen Ergebnis.

► **Keine unentgeltliche Überlassung des Mandantenstammes**

34 a) Soweit der Kläger die Auffassung vertritt, der Mandantenstamm sei der Neu-GbR nicht unentgeltlich überlassen worden, ist der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO an die dem entgegenstehenden tatsächlichen Feststellungen des FG – die auch Grundlage des EuGH-Urteils Malburg (EuGH, Urt. v. 13.3.2014 – Rs. C-204/13 – Malburg, <http://curia.europa.eu>, ECLI:EU:C:2014:147 = UR 2014, 353 = DStR 2014, 592 = MwStR 2014, 270) waren – gebunden. Dasselbe gilt für die Behauptung des Klägers, der Mandantenstamm sei der Neu-GbR „zugewachsen“ und auf diese Weise in Wahrheit bereits auf die Neu-GbR übertragen worden. Vor diesem Hintergrund ist im Revisionsverfahren auch das Vorbringen des Klägers ohne Belang, es habe sich um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S.v. § 1 Abs. 1a UStG gehandelt.

► **Vorliegen einer verdeckten Einzelpraxis**

35 b) Der weitere Vortrag des Klägers, in Wahrheit habe es sich umsatzsteuerrechtlich um eine „verdeckte Einzelpraxis“ und nicht um eine Neu-GbR gehandelt, ist gleichfalls neues tatsächliches Vorbringen, das im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden darf (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 20.3.2013 – XI R 37/11, BFHE 240, 394 = BStBl. II 2014, 831 = BFH/NV 2013, 1170 – Rz. 38).

► **Kein erfolgreiches Berufen auf eine im Streitfall nicht maßgebende ertragsteuerrechtliche Beurteilung**

36 c) Die Berufung des Klägers auf das BFH-Urteil vom 30.3.1994 (BFH, Urt. v. 30.3.1994 – I R 52/93, BFHE 175, 33 = BStBl. II 1994, 903) bleibt ohne Erfolg, weil dieses Urteil eine im Streitfall nicht maßgebende ertragsteuerrechtliche Beurteilung betrifft.

► **Rechtsgrundlage der Übertragung einer Kostenentscheidung auf das Finanzgericht**

37 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Verwaltungsentscheidungen

Steuerbare Umsätze

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Zahlungen aus öffentlichen Kassen für Baumaßnahmen an Kreuzungen von Eisenbahnen und Straßen sowie für Erhalt und Betrieb von Kreuzungen

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1; EBKrG §§ 3, 13 und 14; AEG § 16 Abs. 1 Nr. 3

OFD Niedersachsen v. 15.10.2014 – S 7100 - 30 - St 171

Zahlungen der öffentlichen Hand für Baumaßnahmen an Kreuzungen von Eisenbahnen und Straßen sind in § 13

EBKrG (Eisenbahnkreuzungsgesetz) geregelt. Rechtsgrundlage für Zahlungen zum Erhalt und Betrieb von Kreuzungen ist § 16 Abs. 1 Nr. 3 AEG (Allgemeines Eisenbahngesetz).

Baumaßnahmen an Kreuzungen

Bei Baumaßnahmen nach § 3 EBKrG tragen der Träger der Schienenbaulast und der Träger der Straßenbaulast je ein Drittel der Kosten. Das letzte Drittel der Kosten trägt bei Kreuzungen mit einem Schienenweg einer Eisenbahn des Bundes der Bund, in allen sonstigen Fällen das Land. Dieses sog. Staatsdrittel ist nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss. Einzelheiten ergeben sich aus dem BFH-Urteil vom 16.12.2010 (BFH, Urt. v. 16.12.2010 – V R 16/10,

BFH/NV 2011, 1028) sowie dem BMF-Schreiben vom 1.2.2013 (BMF, Schr. v. 1.2.2013 - IV D 2 - S 7200/07/10010:017 - DOK 2013/0101161, BStBl.I 2013, 182 = UR 2013, 239).

Maßnahmen zum Erhalt und Betrieb von Kreuzungen

Das Eisenbahnkreuzungsgesetz schafft durch die Regelung in § 14 EBKrG klare Rechtsverhältnisse bezüglich der Erhaltungslast für Eisenbahnkreuzungen. Die Regelung beruht auf dem sogenannten Funktionsprinzip, nach dem jeder der an einer Kreuzung beteiligten Aufgabenträger für seine Anlage verantwortlich ist. Der Eisenbahnunternehmer hat die Aufwendungen für Erhaltung und Betrieb der Eisenbahnanlagen und der Träger der Straßenbaulast hat die Aufwendungen für Erhaltung und Betrieb der Straßenanlagen zu tragen.

Die vom Eisenbahnunternehmer zu tragenden Kosten für Erhaltung und Betrieb der Kreuzungen werden häufig höher sein als die vom Träger der Straßenbaulast zu tragenden Kosten. Denn zur Eisenbahnanlage gehört auch das dem Straßenverkehr dienende Kreuzungsstück zwischen den Schienen und die Bereiche neben den Schienen in einer Breite von jeweils 2,25 m (§ 14 Abs. 2 Nr. 1 EKrG). § 16 Abs. 1 Nr. 3 AEG sieht Ausgleichszahlungen der öffentlichen Hand vor, wenn der Eisenbahnunternehmer mehr als die Hälfte der Aufwendungen trägt. Weitere Voraussetzung ist, dass es sich um eine öffentliche nichtbundeseigene Eisenbahn handelt. Eine Eisenbahn ist öffentlich, wenn sie als Eisenbahnverkehrsunternehmen gewerbs- oder geschäftsmäßig betrieben wird und jedermann sie nach ihrer Zweckbestimmung zur Personen- oder Güterbeförderung benutzen kann oder wenn Eisenbahninfrastrukturunternehmen Zugang zu ihrer Eisenbahninfrastruktur gewähren müssen (§ 3 AEG). Den Ausgleich zahlt bei Kreuzungen mit Bundesstraßen der Bund und bei allen anderen Kreuzungen das Land (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 AEG).

Der Ausgleich ist je nach Sachverhalt nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss oder Entgelt von dritter Seite.

Betreibt der Eisenbahnunternehmer die öffentliche Eisenbahn selbst, ist der Ausgleich ein nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss. Der Eisenbahnunternehmer erbringt keine Leistung an Bund oder Land, weil Erhalt und Betrieb der Eisenbahnanlage weder Aufgabe des Bundes noch des Landes ist. Zum einen sind nur nichtbundeseigene öffentliche Eisenbahnen begünstigt, zum anderen betreibt das Land Niedersachsen selbst keine Eisenbahn. Der Ausgleich ist auch kein Entgelt von dritter Seite. Er soll nach dem Gesetzeswortlaut die höhere Kostenbelastung des Eisenbahnunternehmers ausgleichen und ist nicht davon abhängig, ob der Eisenbahnunternehmer eine Leistung an den Träger der Straßenbaulast erbringt, indem er die Straßenanlagen erhält und betreibt.

Betreibt der Eisenbahnunternehmer die öffentliche Eisenbahn nicht selbst, sondern beauftragt einen Dritten mit der Betriebsführung, erbringt der Dritte eine sonstige Leistung an den Eisenbahnunternehmer. Zur Betriebsführung gehört die Unterhaltung der Bahnanlagen, also auch Erhalt und Betrieb der Kreuzungen. Leitet der öffentliche Eisenbahnunternehmer Ausgleichszahlungen nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 AEG an den Dritten weiter, gehört die Zahlung zum Entgelt für die Betriebsführungsleistung und unterliegt beim Dritten der Umsatzbesteuerung. Das gilt auch, wenn Land oder Bund die Ausgleichszahlung auf Wunsch des öffentlichen Eisenbahnunternehmers direkt an den Dritten überweisen. Die Zahlung ist rechtlich und wirtschaftlich eine Zahlung vom Land oder Bund an den Eisenbahnunternehmer und eine weitere Zahlung des Eisenbahnunternehmers an den Dritten.

Steuerbefreiungen

Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen von Tagespflegepersonen – Änderung durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

UStG § 4 Nr. 25 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. cc; EU-BeitrHRVStRAnpG Art. 7 Nr. 1; SGB VIII § 23 Abs. 1 und 3, § 24

BMF, Schr. v. 8.12.2014 - IV D 3 - S 7183/07/10001 - DOK 2014/1067000

Durch Art. 7 Nr. 1 EUBeitrHRVStRAnpG (Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266) wurde der Verweis in § 4 Nr. 25 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. cc UStG zur Anerkennung einer begünstigten Kindertagespflegeperson im Nachgang zur Neufassung des § 24 SGB VIII im Rahmen des Gesetzes zur Förderung von Kindern unter drei Jahren in Tageseinrichtungen und in Kindertagespflege (Kinderförderungsgesetz – KiföG) geändert. Die Änderung ist am 31.7.2014 in Kraft getreten.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1.10.2010 (BStBl. I 2010, 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 4.12.2014 (BMF, Schr. v. 4.12.2014 - IV D 2 - S 7100/10/10005 - DOK 2014/1064644, BStBl. I 2014, 1617 = UR 2014, 39) geändert worden ist, in Abschn. 4.25.1 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 Satz 1 Buchst. d UStAE wie folgt gefasst:

„d) ¹Leistungen der Kindertagespflege erbringen, für die die Einrichtungen nach § 23 Abs. 3 SGB VIII geeignet sind und aufgrund dessen nach § 24 i.V.m. § 23 Abs. 1 SGB VIII vermittelt werden können. ²Da der Befreiungstatbestand insoweit allein darauf abstellt, dass die Einrichtung nach § 23 Abs. 3 SGB VIII als Tagespflegeperson geeignet ist, greift die Steuerbefreiung somit auch in den Fällen, in denen die Leistung ‚privat‘, also ohne Vermittlung durch das Jugendamt, nachgefragt wird.“

Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf Umsätze anzuwenden, die von Einrichtungen erbracht werden, für die nach dem 30.7.2014 aufgrund ihrer Eignung nach § 23 Abs. 3 SGB VIII als Tagespflegeperson die Möglichkeit der Vermittlung besteht. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn sich ein Unternehmer für Umsätze, die nach dem 31.7.2013 erbracht werden, auf die Grundsätze dieses Schreibens beruft, sofern für ihn im Zeitpunkt des Umsatzes aufgrund seiner Eignung nach § 23 Abs. 3 SGB VIII die Möglichkeit der Vermittlung bestand.

Bemessungsgrundlage

Entgelt von dritter Seite bei Zahlung eines Gerätebonus durch ein Mobilfunkunternehmen für die Abgabe eines Endgeräts durch den Vermittler eines Mobilfunkvertrags – BFH, Urt. v. 16.10.2013 – XI R 39/12, UR 2013, 962

UStG § 3 Abs. 1b Nr. 3, § 10 Abs. 1 Satz 3, § 14c Abs. 1, § 15 Abs. 1

BMF, Schr. v. 4.12.2014 - IV D 2 - S 7100/10/10005 - DOK 2014/1064644

I. Entgelt von dritter Seiter bei Zahlung eines Gerätebonus durch ein Mobilfunkunternehmen an den Vermittler eines Mobilfunkvertrags

Mit Urteil XI R 39/12 (BFH, Urt. v. 16.10.2013 – XI R 39/12, UR 2013, 962) hat der BFH entschieden, dass bei der Lieferung von Mobilfunkgeräten der von dem Mobilfunkanbieter an den Vermittler des Mobilfunkvertrags für die „kostenlose“ Abgabe von Mobiltelefonen oder sonstigen Elektronikartikeln gezahlte Aufschlag auf die Vermittlungsprovision (Gerätebonus) Entgelt eines Dritten i.S.v. § 10 Abs.1 Satz 3 UStG für die Lieferung des Vermittlers an den Kunden ist. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass der Vermittler des Mobilfunkvertrags das Mobilfunkgerät oder den sonstigen Elektronikartikel im eigenen Namen an den Kunden liefert. Ein Leistungsaustausch zwischen dem Mobilfunkunternehmen und dem Vermittler des Mobilfunkvertrages besteht insoweit nicht. Eine unentgeltliche Wertabgabe i.S.v. § 3 Abs.1b Nr.3 UStG des Vermittlers an den Kunden liegt demnach nicht vor.

Die Entscheidung entfaltet Wirkung über die Fälle der „kostenlosen“ Abgabe eines Mobilfunkgeräts an den Kunden hinaus.

Liefert der Vermittler eines Mobilfunkvertrags im eigenen Namen an den Kunden ein Mobilfunkgerät oder einen sonstigen Elektronikartikel und gewährt das Mobilfunkunternehmen dem Vermittler aufgrund vertraglicher Vereinbarung eine von der Abgabe des Mobilfunkgeräts oder sonstigen Elektronikartikels abhängige Provision bzw. einen davon abhängigen Provisionsbestandteil, handelt es sich bei dieser Provision oder diesem Provisionsbestandteil insoweit nicht um ein Entgelt für die Vermittlungsleistung an das Mobilfunkunternehmen, sondern um ein von einem Dritten gezahltes Entgelt i.S.v. § 10 Abs.1 Satz 3 UStG für die Lieferung des Mobilfunkgeräts oder des sonstigen Elektronikartikels. Dies gilt unabhängig von der Höhe einer von dem Kunden zu leistenden Zuzahlung.

Weist der Vermittler des Mobilfunkvertrags gegenüber dem Mobilfunkunternehmen gleichwohl hierfür einen Steuerbetrag gesondert in der Rechnung aus, schuldet der Vermittler den insoweit ausgewiesenen Steuerbetrag wegen unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs.1 UStG. Ein Vorsteuerabzug des Mobilfunkunternehmens ist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG insoweit unzulässig.

II. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden in Abschn.10.2 Abs.5 UStAE vom 1.10.2010 (BStBl.I 2010, 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 28.10.2014 (BMF, Schr. v. 28.10.2014 – IV D 2 - S 7243/07/10002-02 – DOK 2014/0935834, BStBl.I 2014, 1439 = UR 2014, 907) geändert worden ist, nach Satz 6 folgende Sätze 7 und 8 angefügt:

„⁷Liefert der Vermittler eines Mobilfunkvertrags im eigenen Namen an den Kunden ein Mobilfunkgerät oder einen sonstigen Elektronikartikel und gewährt das Mobilfunkunternehmen dem Vermittler auf Grund vertraglicher Vereinbarung eine von der Abgabe des Mobilfunkgeräts oder sonstigen Elektronikartikels abhängige Provision bzw. einen davon abhängigen Provisionsbestandteil, handelt es sich bei dieser Provision oder diesem Provisionsbestandteil insoweit nicht um ein Entgelt für die Vermittlungsleistung an das Mobilfunkunternehmen, sondern um ein von einem Dritten gezahltes Entgelt i.S.d. § 10 Abs.1 Satz 3 UStG für die Lieferung des Mobilfunkgeräts oder des sonstigen Elektronikartikels (vgl. BFH,

Urt. v. 16.10.2013 – XI R 39/12, BStBl.II 2014, 1024 = UR 2013, 962).⁸Dies gilt unabhängig von der Höhe einer von dem Kunden zu leistenden Zuzahlung.“

III. Anwendungsregelung

Die Regelung ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Es wird jedoch bei vor dem 1.1.2015 ausgeführten Umsätzen auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Mobilfunkunternehmens nicht beanstandet, wenn der Vermittler des Mobilfunkvertrags und das Mobilfunkunternehmen hinsichtlich des Gerätebonus übereinstimmend von einem Entgelt für eine Vermittlungsleistung des Vermittlers an das Mobilfunkunternehmen ausgegangen sind. Im Fall der unentgeltlichen Abgabe eines Endgeräts durch den Vermittler des Mobilfunkvertrags gilt dies nur, wenn der Vermittler für Zeiträume vor dem 1.1.2013 eine unentgeltliche Wertabgabe versteuert bzw. für Zeiträume nach dem 31.12.2012 einen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der an die Kunden abgegebenen Geräte nicht vorgenommen hat (vgl. BMF, Schr. v. 2.1.2012 – IV D 2 - S 7300/11/10002 – DOK 2011/1014846, BStBl.I 2012, 60 = UR 2012, 243; BMF, Schr. v. 24.4.2012 – IV D 2 - S 7300/11/10002 – DOK 2012/0363470, BStBl.I 2012, 533 = UR 2012, 459).

Bemessungsgrundlage

Zuwendungen und Ausgleichszahlungen für Verkehrsleistungen im öffentlichen Personennahverkehr

UStG § 10 Abs.1 Satz 3, § 12 Abs.2 Nr. 10

OFD Niedersachsen, Vfg. v. 8.10.2014 – S 7200 - 283 - St 171

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuwendungen und Ausgleichszahlungen im Bereich des öffentlichen Personennahverkehrs gilt Folgendes:

I. Allgemeines

Aufgabenträger des Öffentlichen Personennahverkehrs sind

- die Region Hannover für den gesamten Öffentlichen Personennahverkehr in ihrem Gebiet,
- der Zweckverband Großraum Braunschweig für den gesamten Öffentlichen Personennahverkehr in seinem Verbandsbereich,
- das Land Niedersachsen für den Schienenpersonennahverkehr und
- die Landkreise und kreisfreien Städte für den übrigen Öffentlichen Personennahverkehr in ihrem jeweiligen Gebiet

(§ 4 NNVG – Niedersächsisches Nahverkehrsgesetz vom 28.6.1995).

Zur Sicherstellung eines ausreichenden Verkehrsangebots können die Aufgabenträger den Verkehrsunternehmern die Leistungen im Öffentlichen Personennahverkehr entweder hoheitlich auferlegen oder bei ihnen durch öffentlichen Dienstleistungsauftrag vertraglich bestellen (Verordnung [EG] Nr. 1370/2007). In beiden Fällen haben die Aufgabenträger an die Verkehrsunternehmern Ausgleichszahlungen zu leisten, wenn die Fahrgeldeinnahmen zur Kostendeckung nicht ausreichen.

Zahlungen der Aufgabenträger oder anderer Einrichtungen an Verkehrsunternehmer sind entweder Entgelte für

Leistungen des Verkehrsunternehmers an den Zuschussgeber, preisauffüllende Entgelte von Dritten oder echte nichtsteuerbare Zuschüsse. Zur Abgrenzung weise ich auf Abschn. 10.2 UStAE hin.

II. Zahlungen der Aufgabenträger für Verkehrsleistungen

Zahlungen der Aufgabenträger für Verkehrsleistungen unterliegen nur dann der Umsatzsteuer, wenn sie Entgelt für eine konkret vereinbarte Einzelleistung sind und damit ein Leistungsaustausch vorliegt. Fahrplanmäßig festgelegte Verkehrsangebote, die eine ausreichende Bedienung der Bevölkerung mit Verkehrsleistungen im Öffentlichen Personennahverkehr gewährleisten, sind nicht als Gegenstand einer konkreten Bestellung einzelner Nahverkehrsleistungen anzusehen. Mangels Leistungsaustauschs sind Zahlungen für den vorstehenden Zweck kein Entgelt.

Die Zahlungen können preisauffüllende Entgelte von dritter Seite sein, die gem. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG bei den Verkehrsunternehmern zusätzlich zu den Fahrgeldeinnahmen der Umsatzsteuer unterliegen oder echte, nicht steuerbare Zuschüsse.

Zusätzliches Entgelt sind solche Zahlungen, die von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung des leistenden Unternehmers (Zahlungsempfängers) gewährt werden. Zahlungen für den Unternehmer (zu dessen Subventionierung) sind dagegen keine preisauffüllenden Entgelte. Die Abgrenzung zwischen echtem Zuschuss und zusätzlichem Entgelt eines Dritten wird gem. Abschn. 10.2 Abs. 4 Satz 2 UStAE nach der Person des Bedachten und dem Förderungsziel vorgenommen (vgl. BFH, Urt. v. 8.3.1990 – V R 67/89, BStBl. II 1990, 708 = UR 1990, 309). Nach bundeseinheitlicher Verwaltungspraxis ist hierbei auf die Bemessung der Zuschüsse abzustellen. Ist eine Preisauffüllung beabsichtigt (Preis-Preis-Vergleich), ist von steuerpflichtigen Entgelten von dritter Seite auszugehen (Abschn. 10.2 Abs. 5 UStAE). Sollen die Zuschüsse nicht gedeckte Kosten oder Verluste ausgleichen (Preis-Kosten-Vergleich), liegen echte, nicht steuerbare Zuschüsse vor. Das gilt auch für Zahlungen der Aufgabenträger (direkt oder über eine für die Verteilung zuständige Einrichtung) im Rahmen von Verkehrsverbänden.

Beispiel 1

Im Interesse einer ausreichenden Verkehrsbedienung der Bevölkerung hält die Kommune die Verlängerung einer bestehenden oder die Einrichtung einer zusätzlichen Omnibuslinie für erforderlich. Der Verkehrsunternehmer, auf den die Betriebsführungspflicht übertragen worden ist, ist jedoch zur Erweiterung seiner Verkehrsbedienung nur bereit, wenn er hierfür von der Kommune einen vertraglich abgesicherten finanziellen Ausgleich in Höhe der durch die Fahrgeldeinnahmen nicht gedeckten Kosten erhält.

Ein gesonderter Leistungsaustausch zwischen dem Verkehrsunternehmer und der Kommune liegt nicht vor, die Zahlungen sind kein Entgelt.

Durch die Zahlungen sollen die nicht durch Fahrgeldeinnahmen gedeckten Kosten des Verkehrsunternehmers (Preis-Kosten-Vergleich) ersetzt werden. Es handelt sich um Zuwendungen für den Verkehrsunternehmer und nicht um Zahlungen für die (Beförderungs-) Leistungen. Preisauffüllende Entgelte von dritter Seite sind nicht anzunehmen. Dass die Zahlungen dem Leistungsempfänger (Fahrgast) insoweit zugute kommen, als er nur einen unter Berücksichtigung des Zuschusses niedriger kalkulierten Preis aufzubringen hat, vermag hieran nichts zu ändern. Der BFH sieht im Urteil vom 26.6.1986 (BFH, Urt. v. 26.6.1986 – V R 93/77, BStBl. II 1986, 723 = UR 1986, 260) hierin lediglich eine vom Zuschussgeber gesehene, aber rechtlich unbeachtliche Folge des mit dem Zuschuss verfolgten Zwecks.

Die Zahlungen haben den Zweck, eine ausreichende Bedienung der Bevölkerung mit Verkehrsleistungen im Öffentlichen Personennahverkehr zu gewährleisten, und sind echte nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse.

Beispiel 2

Ein Landkreis fördert aus Umweltschutzgründen die Akzeptanz des Öffentlichen Personennahverkehrs in seinem Bereich durch Zuschüsse. Die Verkehrsunternehmer gewähren ihren Fahrgästen einen Rabatt von 25% auf die jeweiligen Haustarife. Der Landkreis zahlt Zuschüsse an die Verkehrsunternehmer in Höhe der gewährten Rabatte.

Ein gesonderter Leistungsaustausch zwischen den Verkehrsunternehmern und dem Landkreis liegt nicht vor. Die Zuschüsse des Landkreises stellen jedoch steuerpflichtige Entgelte von dritter Seite (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) zu den Fahrgeldeinnahmen dar. Durch die Zuschüsse werden die rabattierten Fahrgeldeinnahmen im Sinne eines Preis-Preis-Vergleichs aufgefüllt. Die Zuschüsse unterliegen wie die Fahrgeldeinnahmen unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG dem ermäßigten Steuersatz.

Liegt nach den vorstehenden Grundsätzen ein echter nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss des Aufgabenträgers zur Förderung oder Sicherstellung einer ausreichenden Verkehrsbedienung der Bevölkerung vor und wird durch den Zuschuss des Aufgabenträgers zugleich die verkehrsmäßige Anschließung eigener oder fremder Einrichtungen (z.B. Krankenhäuser, Schulen, Kindergärten) verbessert, so überlagert der im allgemeinen öffentlichen Interesse liegende Zuschusszweck ein eventuelles Eigeninteresse des Aufgabenträgers. Ein Leistungsaustausch ist deshalb nicht anzunehmen.

Ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch zwischen dem Aufgabenträger und dem Verkehrsunternehmer liegt ausnahmsweise dann vor, wenn der Zuschuss nicht die allgemeine Verkehrsbedienung der Bevölkerung fördern soll, sondern mit speziellen Interessen des Aufgabenträgers zusammenhängt.

Beispiel 3

Eine Kommune gewährt einem Verkehrsunternehmer einen Zuschuss für die Verlängerung einer Omnibuslinie zu einem außerhalb gelegenen kommunalen Heizkraftwerk, um den dort Beschäftigten die Fahrt zur Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu ermöglichen. Für die zusätzliche Strecke besteht im Übrigen kein Bedarf zur allgemeinen Verkehrsbedienung; sie ist nicht im Nahverkehrsplan gem. § 6 NNVG enthalten.

Der Zuschuss stellt beim Verkehrsunternehmer Entgelt für eine besondere Leistung an die Kommune dar. Diese Leistung unterliegt dem allgemeinen Steuersatz, weil sie keine unter § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG fallende Beförderungsleistung ist.

III. Zahlungen der Aufgabenträger für andere Leistungen

Übernimmt eine privatrechtliche Gesellschaft dem Aufgabenträger obliegende Aufgaben des Öffentlichen Personennahverkehrs, die keine Verkehrsleistungen sind, wie z.B. Verwaltungstätigkeiten oder Erstellung der Nahverkehrspläne, erfolgt dies kraft eines vertraglichen Geschäftsbesorgungsverhältnisses. Aufwendungsersatz, den die privatrechtliche Gesellschaft für die Durchführung der Aufgabe erhält, unterliegt als Leistungsentgelt der Umsatzsteuer (Abschn. 2.11 Abs. 3 UStAE).

Zuwendungen der Aufgabenträger über die privatrechtliche Gesellschaft mit der Zweckbindung, fahrplanmäßig festgelegte Verkehrsangebote zur Bedienung der Allgemeinheit im Öffentlichen Personennahverkehr zu finanzieren, sind nach den in II dargestellten Grundsätzen echte, nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse.

IV. Zahlungen anderer Einrichtungen

Leisten nicht Aufgabenträger, sondern andere Einrichtungen (z.B. Privatschulen, private Krankenhäuser) Zah-

lungen an Verkehrsunternehmer, handelt es sich entsprechend den oben angegebenen Grundsätzen nur dann um echte, nicht steuerbare Zuschüsse außerhalb eines Leistungsaustausches, wenn die Zahlungen dazu bestimmt sind, eine ausreichende Bedienung der Bevölkerung mit Verkehrsleistungen im Öffentlichen Personennahverkehr zu gewährleisten.

Im Allgemeinen ist jedoch davon auszugehen, dass private Zuschussgeber nicht in erster Linie die allgemeine Verkehrsbedienung der Bevölkerung fördern können und wollen, sondern vorwiegend eigene Interessen verfolgen. Daher liegt regelmäßig ein Leistungsaustausch zwischen den Verkehrsunternehmern und dem privaten Zuschussgeber vor. Das gilt unabhängig davon, wie die Zuwendungen an den Verkehrsunternehmer bezeichnet oder errechnet werden. Auch eine reine Verlustabdeckung stellt ein steuerpflichtiges Leistungsentgelt dar.

Wird durch den im speziellen Eigeninteresse gewährten Zuschuss der privaten Einrichtung gleichzeitig eine Verbesserung der allgemeinen Verkehrsbedienung erreicht, ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung gleichwohl der im Vordergrund stehende im eigenen Interesse liegende Zuschusszweck maßgebend.

Beispiel 4

Eine Privatschule vereinbart mit einem Verkehrsunternehmer – außerhalb der Trägerschaft des Öffentlichen Personennahverkehrs – die Verlängerung einer Omnibuslinie bis zu ihrer Schule am Stadtrand. Die neu eingerichtete Linie wird auch von der Allgemeinheit im Rahmen der Freizeitgestaltung mitbenutzt. Da die tarifmäßigen Fahrgeldeinnahmen die zusätzlichen Kosten nicht decken, übernimmt die Privatschule den Fehlbetrag.

Es liegt ein mit dem Regelsteuersatz zu besteuender Leistungsaustausch zwischen dem Verkehrsunternehmer und der Schule vor.

Steuersätze

Ermäßigter Steuersatz für Umsätze mit Hörbüchern

UStG § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 i.V.m. Anlage 2 Nr. 50; JuSchG § 15 Abs. 1–3 und 6
BMF, Schr. v. 1.12.2014 – IV D 2 - S 7225/07/10002 – DOK 2014/1064319

Gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG ermäßigt sich die Steuer für Umsätze mit den in der Anlage 2 UStG bezeichneten Gegenständen auf 7%. Durch Art. 9 Nr. 8 EUBeitrHFV-StRAnpG (Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266) wurde Anlage 2 Nr. 50 UStG wie folgt gefasst:

„50	Platten, Bänder, nicht flüchtige Halbleiterspeichervorrichtungen, „intelligente Karten (smart cards)“ und andere Tonträger oder ähnliche Aufzeichnungsträger, die ausschließlich die Tonaufzeichnung der Lesung eines Buches enthalten, mit Ausnahme der Erzeugnisse, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Trägermedien bzw. Hinweispflichten nach § 15 Absatz 1 bis 3 und 6 des Jugendschutzgesetzes in der jeweils geltenden Fassung bestehen	aus Position 8523“
-----	---	--------------------

Im Ergebnis sinkt der Steuersatz für Umsätze mit den genannten Gegenständen – im Folgenden als Hörbücher bezeichnet – auf 7%. Die Änderung tritt am 1.1.2015 in Kraft.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hierzu Folgendes:

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz für Hörbücher ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 ausgeführt werden. Neben den Lieferungen, der Einfuhr und dem innergemeinschaftlichen Erwerb ist auch die Vermietung dieser Gegenstände begünstigt.

Die Anwendung der Steuerermäßigung setzt die Übertragung bzw. Vermietung eines körperlichen Gegenstands in Gestalt eines Speichermediums voraus. Das Speichermedium kann im Einzelfall sowohl digital (z.B. CD-ROM, USB-Speicher oder Speicherkarten) als auch analog (z.B. Tonbandkassetten oder Schallplatten) sein.

Weitere Voraussetzung ist, dass auf dem Medium ausschließlich die Tonaufzeichnung der Lesung eines Buches gespeichert ist. Der dabei zugrunde liegende Buchbegriff ist funktional zu verstehen, d.h. die Lesung muss einen Text wiedergeben, der dem herkömmlichen Verständnis vom Inhalt eines Buches entspricht. Die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ist deshalb nicht davon abhängig, dass der Inhalt eines Hörbuchs als gedruckte Fassung verlegt wurde oder verlegt werden soll. Für Lesungen, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, ist die Verwendung von Musik und Geräuschen, die der Illustration des Textes dienen, zulässig. Auch eine mehrstimmige Lesung schließt die Einordnung als begünstigtes Hörbuch nicht aus, soweit sich dies aus dem Buch, z.B. durch Dialoge in wörtlicher Rede ergibt. Hat ein Verlag ausschließlich das Recht durch den Lizenzgeber eingeräumt bekommen, eine Lesung zu produzieren, ohne dass ihm auch die Hörspielrechte eingeräumt werden, ist das Erzeugnis aus Vereinfachungsgründen als Lesung anzuerkennen.

Nach Anlage 2 Nr. 50 UStG sind nicht begünstigt:

1. Hörbücher, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Trägermedien bzw. Hinweispflichten nach § 15 Abs. 1–3 und 6 JuSchG (Jugendschutzgesetz) in der jeweils geltenden Fassung bestehen

Diese Hinweispflicht besteht für die von der Bundesprüfstelle für jugendgefährdende Schriften indizierten jugendgefährdenden Trägermedien sowie für die offensichtlich schwer jugendgefährdenden Trägermedien. Die von der Bundesprüfstelle für jugendgefährdende Schriften indizierten jugendgefährdenden Trägermedien werden im Bundesanzeiger veröffentlicht. Für amtliche Zwecke wird von der Bundesprüfstelle jährlich ein Gesamtverzeichnis herausgegeben.

2. Hörspiele

Hörspiele unterscheiden sich von Lesungen in der Regel dadurch, dass diesen ein Drehbuch zugrunde liegt, ähnlich einem Filmwerk. Außerdem bedienen sich Hörspiele überwiegend dramaturgischer Effekte, wie z.B. der sprachlichen Interaktion. Hörspiele geben grundsätzlich nicht denselben Inhalt wie gedruckte Bücher wieder, sondern bedienen sich des Stoffs als Grundlage für eine eigene Geschichte.

3. Hörzeitungen und Hörzeitschriften

Hörzeitungen und Hörzeitschriften erscheinen üblicherweise periodisch und geben Informationen mit aktuellem Bezug z.B. aus Politik, Wirtschaft, Sport und Feuilleton oder aus bestimmten abgegrenzten Fachthemengebieten wieder.

4. Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (z.B. das Herunterladen von Hörbüchern aus dem Internet)

Sofern der Unternehmer gegen Zahlung eines Gesamtverkaufspreises ein gedrucktes Buch i.S.d. Anlage 2 Nr.49 Buchst. a UStG abgibt und gleichzeitig den elektronischen Zugang zum Hörbuch einräumt, ist der Gesamtverkaufspreis nach Maßgabe von Abschn. 10.1 Abs. 11 UStAE aufzuteilen. Für vor dem 1.1.2016 ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer diese Vorgänge als einheitliche Leistung behandelt, die insgesamt dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

Im Übrigen wird auf die allgemeinen Regelungen in Abschn. A des BMF-Schreibens vom 5.8.2004 (BMF, Schr. v. 5.8.2004 - IV B 7 - S 7220 - 46/04, BStBl. I 2004, 638 = UR 2004, 655) sowie in Abschn. 12.1 Abs. 1 Sätze 3 ff. UStAE hingewiesen.

Steuerschuldnerschaft

Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften auf Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen – Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung

UStG § 13b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 9 und 11
BMF, Schr. v. 5.12.2014 - IV D 3 - S 7279/14/10002 - DOK 2014/1071127

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird die Übergangsregelung in Abschn. II Nr. 2 des BMF-Schreibens vom 26.9.2014 (BMF, Schr. v. 26.9.2014 - IV D 3 - S 7279/14/10002 - DOK 2014/0847817, BStBl. I 2014, 1297 = UR 2014, 867) für Lieferungen von Edelmetallen (mit Ausnahme der Lieferungen von Gold, soweit sie bereits vor dem 1.10.2014 unter § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG fielen), unedlen Metallen, Selen und Cermets bis zum 30.6.2015 verlängert. Sie ist damit für Lieferungen der vorgenannten Gegenstände in folgender Fassung anzuwenden:

„Bei Lieferungen von Edelmetallen (mit Ausnahme der Lieferungen von Gold, soweit sie bereits vor dem 1.10.2014 unter § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG fielen), unedlen Metallen, Selen und Cermets, die nach dem 30.9.2014 und vor dem 1.7.2015 ausgeführt werden, ist es beim leistenden Unternehmer und beim Leistungsempfänger nicht zu beanstanden, wenn die Vertragspartner einvernehmlich noch von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ausgegangen sind. Voraussetzung hierfür ist, dass der Umsatz vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert wird.

Dies gilt entsprechend auch in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts nach dem 30.9.2014 und vor dem 1.7.2015 vereinnahmt wird und die Leistung erst nach der Vereinnahmung des Entgelts oder von Teilen des Entgelts ausgeführt wird. Abschn. II Nr. 1.1 des BMF-Schreibens vom 26.9.2014 (BMF, Schr. v. 26.9.2014 - IV D 3 - S 7279/14/10002 - DOK 2014/0847817, BStBl. I 2014, 1297 = UR 2014, 867) gilt entsprechend.“

Steuerberechnung

Umsatzsteuer-Umrechnungskurse für den Monat November 2014

UStG § 16 Abs. 6

BMF, Schr. v. 1.12.2014 - IV D 3 - S 7329/14/10001 - DOK 2014/1072490

Gem. § 16 Abs. 6 Satz 1 UStG werden die Umsatzsteuer-Umrechnungskurse für den Monat *November 2014* wie folgt bekannt gegeben:

Euro-Referenzkurse¹

Australien	1 EUR =	1,4432	AUD
Brasilien	1 EUR =	3,1829	BRL
Bulgarien	1 EUR =	1,9558	BGN
China (VR)	1 EUR =	7,6411	CNY
Dänemark	1 EUR =	7,4415	DKK
Großbritannien	1 EUR =	0,79054	GBP
Hongkong	1 EUR =	9,6716	HKD
Indien	1 EUR =	76,9566	INR
Indonesien	1 EUR =	15 177,15	IDR
Israel	1 EUR =	4,7783	ILS
Japan	1 EUR =	145,03	JPY
Kanada	1 EUR =	1,4136	CAD
Korea, Republik	1 EUR =	1 370,36	KRW
Kroatien	1 EUR =	7,6700	HRK
Litauen	1 EUR =	3,4528	LTL
Malaysia	1 EUR =	4,1747	MYR
Mexiko	1 EUR =	16,9850	MXN
Neuseeland	1 EUR =	1,5928	NZD
Norwegen	1 EUR =	8,4912	NOK
Philippinen	1 EUR =	56,101	PHP
Polen	1 EUR =	4,2121	PLN
Rumänien	1 EUR =	4,4288	RON
Russland	1 EUR =	57,5193	RUB
Schweden	1 EUR =	9,2384	SEK
Schweiz	1 EUR =	1,2027	CHF
Singapur	1 EUR =	1,6173	SGD
Südafrika	1 EUR =	13,8359	ZAR
Thailand	1 EUR =	40,908	THB
Tschechien	1 EUR =	27,667	CZK
Türkei	1 EUR =	2,7885	TRY
Ungarn	1 EUR =	306,89	HUF
USA	1 EUR =	1,2472	USD

Die übrigen Währungen sind jeweils nach dem Tageskurs umzurechnen.

¹ Mit Wirkung vom 1.1.2014 wurde in Lettland der Euro als gesetzliches Zahlungsmittel eingeführt; damit entfällt die Kursnotierung für lettische Lati.

Literatur

Zeitschriftenbeiträge

Georg Nieskoven, Verkauf von Kommanditanteilen: Gesellschaft selbst kann keine Vorsteuer aus Notarkosten ziehen, *GStB* 2014, 389–392.

Thomas Paintner, Das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften im Überblick, *DStR* 2014, 1621–1636.

Sebastian Pfeiffer, Änderungen der Leistungsregelungen und Einführung des EU-Umsatzsteuer-One-Stop-Shops – Rechtslage ab 1.1.2015, *ÖStZ* 2014, 388–393.

Martin Schrauf, Neues zur Umsatzsteuerpflicht beim mehrstufigen Vertrieb von Fondsanteilen, *GStB* 2014, 303–304.

Dietlind Schwab, Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Reihengeschäften im Binnenmarkt, *ÖStZ* 2014, 32–35.

Karoline Schwarz · Matthias Trinks, Nulltarif mit Hindernissen – Die neue Umsatzbesteuerung von Gratishandys, *MMR* 2014, 147–150.

Michael Seifert, Frühstücksgestellung und Anwendung des Regelsteuersatzes, *StuB* 2014, 30–31.

Michael Seifert, Flächenschlüssel bei der Vorsteueraufteilung von gemischt genutzten Gebäuden, *StuB* 2014, 31.

Michael Seifert, Aktuelles zur Anwendung von § 13b UStG – insbesondere bei Abrechnungen mit Bauträgern, *StuB* 2014, 191–192.

Michael Seifert, Umsatzsteuer und Sicherheitseinbehalt, *StuB* 2014, 265–266.

Michael Seifert, Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG: Bauleistungen und Gesetzesänderung, *StuB* 2014, 579–580.

Elke Sievert, Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden – kein Ende in Sicht – Anmerkungen zur jüngeren Rechtsprechung, *StuB* 2014, 811–814.

Elke Sievert · Michael Förster, Belegnachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 16.9.2013, *StuB* 2013, 899–904.

Ursula Slapio, Die umsatzsteuerliche Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen, *MwStR* 2014, 55–57.

Ulrike Slotty-Harms · Christina Busch · Alexander Pittelkow, Umsatzbesteuerung im Freihafen – Folgewirkungen des § 1 Abs. 3 UStG, *UVR* 2014, 93–95.

Katrin Steinlein · Alexander Meyberg, „Strohleute“ im Umsatzsteuerstrafrecht, *PStR* 2014, 93–99.

Christian Sterzinger, Ausübung einer Option bei angekommener Geschäftsveräußerung im Ganzen, *SteuK* 2014, 4–7.

Christian Sterzinger, Aktuelle Verwaltungsanweisung zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, *UStB* 2014, 108–112.

Christian Sterzinger, Vorsteuerfalle bei gemischt genutzten Gebäuden aufgrund unzureichender Zuordnung, *BB* 2014, 479–483.

Thomas Streit · Andreas Fietz, Die Gelangensbestätigung und ihre Alternativen – BMF-Schreiben zu den Buch- und Belegnachweisen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, *Stbg* 2014, 31–37.

Elisabeth Strobl-Haarmann · Silja Maul, Umsatzsteuerliche Organschaft: Neue Anforderungen an die organisatorische Eingliederung – Abstellen auf die Geschäftsführungsbefugnis in der Organgesellschaft, *GmbH* 2014, 297–301.

Mathias Szabó · Wolfgang Tausch · Jörg Kraeusel, Umsatzsteuerliche Behandlung der entgeltlichen Überlassung von Sportanlagen durch gemeinnützige Vereine an ihre Mitglieder, *UVR* 2014, 282–285.

Hermann-Josef Tehler, Grenzüberschreitende unentgeltliche Wertabgaben, *UVR* 2014, 29–30.

Hermann-Josef Tehler, § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG – das Tor zur Ist-Besteuerung, *UVR* 2014, 275–280.

Sven Totsche · Tillman Kempf, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Entschädigungsleistungen bei Aufhebung von Dienstleistungsverträgen als Schadensersatz, *MwStR* 2013, 401–405.

Klaus Trejo, Umsatzsteuerliche Aspekte bei der Besteuerung von Kombinationsprodukten in der Verlagsbranche, *MwStR* 2014, 320–328.

Friedhelm Unverdorben, Der deutsche Kunsthandel entdeckt die Differenzbesteuerung – Über die Folgen des Wegfalls des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, *MwStR* 2014, 191–196.

Michael Vellen, Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, *EU-UStB* 2013, 56–59.

Michael Vellen, Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, *EU-UStB* 2013, 110–114.

Michael Vellen, Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, *EU-UStB* 2014, 13–19.

Michael Vellen, Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, *EU-UStB* 2014, 61–66.

Franz Vochsen, Umsatzsteuerliche Optimierung des Neubaus kommunaler Schwimmbäder, *DStZ* 2014, 530–538.

Sascha Vogler, Leasingtypische Ausgleichszahlungen und die alte Frage: Schadensersatz oder nicht?, *MwStR* 2014, 6–10.

Sascha Vogler, Das Bestellerprinzip – nicht bei Spielervermittlern, *MwStR* 2014, 288–292.

Georg von Streit, Einheitliche Umsätze und Aufteilungsgebot – BFH-Urteil zu Frühstück und Übernachtung – Auswirkungen des BFH-Urteils XI R 3/11 vom 24.4.2013 auf den Begriff der einheitlichen Leistungen, *UStB* 2014, 19–26.

Georg von Streit, Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen (Teil I) – Anmerkungen u.a. zum Schreiben des BMF vom 2.1.2014, *UStB* 2014, 120–128; Teil II, *UStB* 2014, 145–150.

Christoph Wäger, Anzahlung, Vorsteuerabzug und Berichtigung, *UVR* 2014, 318–320.

Johann Wagner · Jörg Kurzenberger, Die umsatzsteuerliche Zuordnung – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 2.1.2014, *BB* 2014, 1111–1115.

Jetzt abonnieren!

Die führende Spezialzeitschrift für das Umsatzsteuerrecht.

Erstens: Zweimal monatlich die Zeitschrift. So bleiben Sie immer auf dem Laufenden.

Zweitens: Über die Zeitschriften-App des Verlages ist die UR mobil nutzbar auf Tablet und Smartphone.

Drittens: Machen Sie jetzt den Test und bestellen Sie Ihr Schnupperabo mit 6 Heften + App-Testzugang für nur 25,- €.

Außerdem: Abonnenten genießen einen Preisvorteil bei speziellen Seminaren. Infos unter www.otto-schmidt.de/seminare

Bestellfax (02 21) 9 37 38-943

Ja, ich bestelle die **Umsatzsteuer-Rundschau**. Die ersten 6 Hefte + App-Testzugang erhalte ich im Schnupperabo für nur 25,- €.

Wenn ich nach Erhalt des sechsten Heftes das Abo nicht innerhalb von 14 Tagen (Datum des Poststempels) widerrufe, bekomme ich die Umsatzsteuer-Rundschau zweimal monatlich zum Jahresbezugspreis von 294,- € plus Versandkosten. Kündigungstermin: sechs Wochen zum Jahresende. Preisstand 1.1.2015

Name PLZ/Ort

Straße Datum/Unterschrift

Datum Unterschrift/Widerrufsrecht 01/15

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

www.umsatzsteuer-rundschau.de



UMSATZSTEUER-RUNDSCHAU
Zitierweise: UR (bis 1983 UStR)

Redaktion

Rechtsanwalt Rolf-Peter Humbert (Schriftleitung), Anschrift des Verlages; Telefon: 0221 / 93738-152 (Redaktions-Sekr.) bzw. -997 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Telefax: 0221 / 93738-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), E-Mail: humbert@otto-schmidt.de

Verlag

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Postfach 511026, 50946 Köln, Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

Anzeigen

sales friendly Verlagsgeldleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn; Telefon: 0228 / 97898-0; Telefax: 0228 / 97898-20; E-Mail: media@salesfriendly.de, gültig ist die Preisliste Nr.42 vom 1.1.2015.

Satz und Druck

rewi druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wiesenstraße 11, 57537 Wissen, E-Mail: typo@rewi.de

Erscheinungsweise

Jeweils zum 5. und 20. eines Monats.

Bezugspreis

Jahresabonnement 294,- € (inkl. App-Zugang), Einzelheft 14,70 €; Jahresabonnement kombiniert mit der „Finanz-Rundschau für Einkommensteuer“ 529,- € (inkl. App-Zugang). Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher

MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig).

Bestellungen

bei jeder Buchhandlung sowie beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahreschluss.

ISSN

0341-8669 (Print)
2194-4180 (eJournal)

Hinweis für den Leser

Der Zeitschrifteninhalt wird nach bestem Wissen erstellt, Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und des ständigen Wandels der Rechtslage ausgeschlossen werden.

Urheber- und Verlagsrechte

Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) geht für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege

photomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.

Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Hinweise für Autoren und Einsender

Bitte senden Sie alle Aufsatzmanuskripte, zum Abdruck bestimmte Gerichtsentscheidungen und Leserbriefe unmittelbar an die Redaktion. Bei der Einsendung von Entscheidungen sind wir für den Hinweis dankbar, ob sie rechtskräftig sind. Bitte geben Sie möglichst schon bei der Einsendung Ihre Bankverbindung an.

Unter Verwendung eines PC-Textverarbeitungsprogramms erstellte Manuskripte übersenden Sie bitte im Dateianhang per E-Mail oder auf einem elektronischen Datenträger mit Ausdruck und Angabe des verwendeten Systems. Bei Überlassung reiner Papiermanuskripte sollte der Text aus technischen Gründen handschriftliche Anmerkungen und Verbesserungen nur in roter Farbe enthalten.

Sie möchten oben mitspielen?



Mit dem renommierten Kommentar von Rödder/Herlinghaus/van Lishaut dürfen Sie sich das durchaus zutrauen, auch wenn Sie nicht jeden Tag mit dem UmwStG zu tun haben.

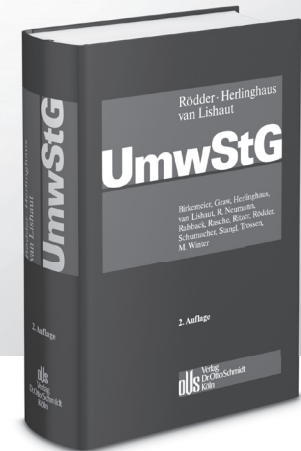
„Die Lektüre dieses Kommentars zur ‚Königsmaterie‘ des Steuerrechts, dem Umwandlungssteuerrecht, lohnt sich und wird Ihnen ein großes Lesevergnügen bereiten!“

MR Dr. Rolf Möhlenbrock in FR 3/2014

„Wer sich mit Umwandlungen beschäftigt, kommt am Rödder/Herlinghaus/van Lishaut nicht vorbei – er setzt Maßstäbe.“

RA/StB Dr. Norbert Schneider in GmbHR 7/2014

Wir empfehlen eine Leseprobe und danach die Bestellung bei www.otto-schmidt.de/rug2



Rödder/Herlinghaus/van Lishaut **UmwStG** Kommentar. Herausgegeben von WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder, RiBFH Dr. Andreas Herlinghaus, Ltd.MinRat Dr. Ingo van Lishaut. Bearbeitet von 13 Experten für Umstrukturierungsfragen aus Beratung, Finanzgerichtsbarkeit und Finanzverwaltung. 2., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage 2013. 2.192 Seiten Lexikonformat, gbd. 169,- €. ISBN 978-3-504-37016-9

ottoschmidt

Ein Familienbetrieb hat seine eigenen Gesetze.



Alle für Familienunternehmen relevanten Rechtsgebiete bekommen Sie systematisch aufbereitet in einem Werk. Herausgegeben vom Deutschen wissenschaftlichen Institut der Steuerberater e.V. Das heißt: 100 Prozent praxisorientiert, erstklassige Autoren und in seiner Loseblattform immer aktuell.

Mit vielen Beratungs- und Gestaltungshinweisen, Beispielsrechnungen, Grafiken und Tabellen. Plus einem separaten Teil mit kompletten Vertragsmustern. Und last but not least mit wichtigen Beiträgen des DWS-Instituts zu brandaktuellen Fragen rund um das Unternehmen im Familienbesitz.

Unsere Empfehlung lautet: Das *Handbuch Familienunternehmen* einfach mal für vier Wochen kostenlos und unverbindlich kommen lassen von www.otto-schmidt.de



DWS-Institut (Hrsg.) **Handbuch Familienunternehmen** Gesellschafts-, Steuer-, Güter- und Erbrecht mit Mustersammlung. Loseblatt, zzt. rd. 1.700 Seiten in 1 Ordner. Nur 129,- € bei einem Abonnement für mindestens zwei Jahre. Ergänzungslieferungen etwa dreimal im Jahr. ISBN 978-3-504-36002-3. Ohne Abonnement 229,- €. ISBN 978-3-504-36003-0

ottoschmidt

Kauft den Kirchhof!



Kirchhof (Hrsg.) **Einkommensteuergesetz** Kommentar. Herausgegeben von Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof. Bearbeitet von 16 exzellenten Experten aus Wissenschaft und Spruchpraxis. 14., überarbeitete Auflage 2015, rd. 2.700 Seiten Lexikonformat, gbd. ca. 160,- €. Erscheint im März. ISBN 978-3-504-23095-1

Das ist die praxisgerechte Kommentierung der für den Veranlagungszeitraum 2014 geltenden Vorschriften des EStG und der für die laufende Beratung in 2015 maßgeblichen Normen. Mit richtungweisenden Lösungen auch jenseits der sattsam bekannten herrschenden Meinungen. Im Interesse optimaler Steuergestaltung und Beratung Ihrer Mandanten. Kritisch, meinungsbildend, rundum auf neuestem Stand. Mit Kroatien-Anpassungs- und Zollkodex-

Anpassungsgesetz. Mit vielen Beispielen, Übersichten, Einzelfall-ABCs und praktischen Empfehlungen.

Kirchhof, EStG. Bestellen Sie in Ihrer Buchhandlung oder direkt bei www.otto-schmidt.de

ottoschmidt