

Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht

Report	Aktuelles aus Inland, EU und Drittland	85
Aufsätze	Generalanwalt äußert sich richtungsweisend zur umsatzsteuerlichen Gleichbehandlung öffentlich-rechtlicher und privater Krankenhäuser, von Dr. Andreas Erdbrügger	88
	Dienstoffahrer in der Umsatzsteuer, von Sarah Marzinowski/Christian Möser	93
Rechtsprechung	Vorsteuerabzug auch für angeblich nutzlose Werbung (EuGH, Amper Metal v. 25.11.2021 – C-334/20, Ralph E. Korf	102
	Steuerbefreiung für private Krankenhäuser ohne Zulassung nach § 108 SGB V (EuGH, GA Hogan, I-GmbH/FA H, Schlussanträge v. 23.9.2021 – C-228/20)	107
	Berichtigung des unberechtigten Steuerausweises im Jahr der Vorsteuerrückzahlung (BFH v. 27.7.2021 – V R 43/19, Hatto Reichelt	122
Verwaltung	Anwendungsfragen zu § 55 Abs. 4 InsO (BMF v. 11.1.2022 – IV A 3 – S 0550/21/10001 :001)	126
	Zur Privatnutzung an Arbeitnehmer überlassene (Elektro-)Fahreräder sowie deren Übereignung (LfSt Bayern v. 19.11.2021 – S 2334.2.1 – 122/2 St36)	130

MwStR Mehrwertsteuerrecht

3/2022

 10. Jahrgang · 16. Februar 2022
 Seiten 85–132

Herausgeber:

 Dr. Ulrich Grünwald, Rechtsanwalt, Steuerberater
 Prof. Dr. Roland Ismer, Universität Erlangen-Nürnberg
 Dr. Frederek Schuska, Bundesministerium der Finanzen
 Andreas Treiber, Bundesfinanzhof

Report

Aktuelles aus Inland, EU und Drittland 85

Aufsätze

Dr. Andreas Erdbrügger	Generalanwalt äußert sich richtungsweisend zur umsatzsteuerlichen Gleichbehandlung öffentlich-rechtlicher und privater Krankenhäuser	88
Sarah Marzinowski/Christian Möser	Dienstfahräder in der Umsatzsteuer.....	93

Rechtsprechung

Europäischer Gerichtshof

EuGH 25.11.2021 – C-334/20	Vorsteuerabzug auch für angeblich nutzlose Werbung (Ralph E. Korf)	102
-------------------------------	--	-----

EuGH-Schlussanträge

Generalanwalt beim EuGH 23.9.2021 – C-228/20	Steuerbefreiung für private Krankenhäuser ohne Zulassung nach § 108 SGB V	107
---	---	-----

Bundesfinanzhof

BFH 27.7.2021 – V R 43/19	Berichtigung des unberechtigten Steuerausweises im Jahr der Vorsteuerrückzahlung (Hatto Reichelt)	122
------------------------------	---	-----

Verwaltung

BMF 11.1.2022 – IV A 3 – S 0550/21/ 10001 :001	Anwendungsfragen zu § 55 Abs. 4 InsO	126
LfSt Bayern 19.11.2021 – S 2334.2.1 – 122/2 St36	Zur Privatnutzung an Arbeitnehmer überlassene (Elektro-)Fahräder sowie deren Übereignung.....	130

Verfahrensübersicht

Neu anhängige und erledigte Verfahren beim BFH V

MwStR – Impressum

ISSN 2195-1179

Herausgeber: Dr. Ulrich Grünwald, Rechtsanwalt/Steuerberater, Berlin; Prof. Dr. Roland Ismer, Universität Erlangen-Nürnberg; Dr. Frederek Schuska, Bundesministerium der Finanzen, Berlin; Andreas Treiber, Bundesfinanzhof, München.

Schriftleitung: Verantwortlich für den Textteil: Dr. Ulrich Grünwald, Rechtsanwalt/Steuerberater, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, Tel. (030) 25 46 82 58. E-Mail: ugruenwald@deloitte.de. Dr. Diana-C. Kurtz, Rosenheimer Platz 4, 81669 München, Tel. (089) 29036 8025. E-Mail: dkurtz@deloitte.de

Redaktion: Wilhelmstraße 9, 80801 München. Postanschrift: Postfach 40 03 40, 80703 München. Telefon: (089) 3 81 89-332, Telefax: (089) 3 81 89-468. E-Mail: mwstr@beck.de.

Steuerberater Dr. Christian Korn, LL.M. Stellvertretung Ass. jur. Sabine Leistner. Redaktionssekretariat: Eva Hohmann, Margit Sablik.

Manuskripte: Manuskripte sind an die Redaktion zu senden. Der Verlag haftet nicht für Manuskripte, die unverlangt eingereicht werden. Sie können nur zurückgegeben werden, wenn Rückporto beigelegt ist. Die Annahme zur Veröffentlichung muss schriftlich erfolgen. Mit der Annahme zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag C.H.BECK an seinem Beitrag für die Dauer des gesetzlichen Urheberrechts das exklusive, räumlich und zeitlich unbeschränkte Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung in körperlicher Form, das Recht zur öffentlichen Wiedergabe und Zugänglichmachung, das Recht zur Aufnahme in Datenbanken, das Recht zur Speicherung auf elektronischen Datenträgern und das Recht zu deren Verbreitung und Vervielfältigung sowie das Recht zur sonstigen Verwertung in elektronischer Form. Hierzu zählen auch heute noch nicht bekannte Nutzungsformen. Das in § 38 Abs. 4 UrhG niedergelegte zwingende Zweitverwertungsrecht des Autors nach Ablauf von 12 Monaten nach der Veröffentlichung bleibt hiervon unberührt.

Urheber- und Verlagsrechte: Alle in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Das gilt auch für die veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und ihre Leitsätze, denn diese sind geschützt, soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung erarbeitet oder redigiert worden sind. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen. Kein Teil dieser Zeitschrift darf außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ohne schriftliche Genehmigung des Verlags in irgendeiner Form vervielfältigt, verbreitet oder öffentlich wiedergegeben oder zugänglich gemacht, in Datenbanken aufgenommen, auf elektronischen Datenträgern gespeichert oder in sonstiger Weise elektronisch vervielfältigt, verbreitet oder verwertet werden.

Verlag: Verlag C.H.BECK oHG, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 40 03 40, 80703 München, Telefon: (089) 3 81 89-0, Telefax: (089) 3 81 89-398, Postbank München IBAN: DE82 7001 0080 006 2298 02 BIC: PBNKDEFFXXX.

Der Verlag ist oHG. Gesellschafter sind Dr. Hans Dieter Beck und Dr. h. c. Wolfgang Beck, beide Verleger in München.

Erscheinungsweise: zweimal monatlich.

Bezugspreise 2022: jährlich (inkl. Online-Zugang) € 359,- (inkl. MwSt.), Vorzugspreis für Bezieher der DStR (inkl. Online-Zugang) € 309,- (inkl. MwSt.), **Einzelheft:** € 21,- (inkl. MwSt.). **Versandkosten jeweils zuzüglich.** Die Rechnungsstellung erfolgt zu Beginn eines Bezugszeitraumes. Abonnement und Bezugspreis beinhalten die Printausgabe sowie eine Lizenz für die Online-Ausgabe. Die Bestandteile des Abonnements sind nicht einzeln kündbar. Nicht eingegangene Exemplare können nur innerhalb von 6 Wochen nach dem Erscheinungstermin reklamiert werden.

Bestellungen über jede Buchhandlung und beim Verlag.

KundenserviceCenter:

Telefon: (089) 3 81 89-750, Telefax: (089) 3 81 89-358.

E-Mail: kundenservice@beck.de

Abbestellungen: 6 Wochen vor Jahresschluss.

Adressenänderungen: Teilen Sie uns rechtzeitig Ihre Adressenänderungen mit. Dabei geben Sie bitte neben dem Titel der Zeitschrift die neue und die alte Adresse an.

Hinweis gemäß § 7 Abs. 5 der Postdienste-Datenschutzverordnung: Bei Anschriftenänderung des Bezieher kann die Deutsche Post AG dem Verlag die neue Anschrift auch dann mitteilen, wenn kein Nachsendeantrag gestellt ist. Hiergegen kann der Bezieher innerhalb von 14 Tagen nach Erscheinen dieses Heftes beim Verlag widersprechen.

Druck: Druckerei C.H.Beck, Bergerstraße 3-5, 86720 Nördlingen.

Brandis/Heuermann: Ertragsteuerrecht komplett.

Der »BLÜMICH, EStG, KStG, GewStG, Nebengesetze« heißt jetzt »Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht«



14 Kommentare in einem Werk

Bekannt und bewährt als BLÜMICH behandelt der große Kommentar auch unter dem neuen Namen **Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht**, und in modernisierter Optik neben dem EStG, KStG, GewStG, AStG, InvStG und UmwStG auch alle anderen Gesetze zum Ertragsteuerrecht (EigZulG, FördG, FZulG, InvZulG, KapErhStG, SolZG, VermBG und WoPG) ausführlich und aktuell. Alle Kommentierungen sind intelligent miteinander verknüpft.

Jetzt **neu enthalten** sind Aktualisierungen u.a. aufgrund von Änderungen durch:

- Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz
- Gesetz zur Verlängerung des erhöhten LSt-Einbehalts in der Seeschifffahrt
- Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
- ATAD-Umsetzungsgesetz
- Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb.

Drei neue Vorschriften sind erstmals kommentiert:

- **§ 4k EStG** Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen
- **§ 50c EStG** Entlastung vom Steuerabzug in bestimmten Fällen
- **§ 1a KStG** Option zur Körperschaftsbesteuerung.

Jetzt mit völlig neu
gestalteten Ordnern

Brandis/Heuermann
(vormals BLÜMICH)

Ertragsteuerrecht

EStG, KStG, GewStG, AStG, InvStG,
UmwStG, Nebengesetze

Loseblatt-Kommentar.

159. Auflage. Stand Oktober 2021.
Rund 12.130 Seiten. In 5 Ordnern.

€ 198,- Vorteilspreis
mit Aktualisierungsservice*)

ISBN 978-3-8006-2313-6

€ 298,- ohne Aktualisierungsservice

ISBN 978-3-8006-9901-8

Neu im November 2021

≡ beck-shop.de/1828

*) Der Aktualisierungsservice von Vahlen:

Sie erhalten alle Ergänzungslieferungen automatisch zum jeweiligen Preis. Nach Erhalt von 3 Ergänzungslieferungen können Sie den Service jederzeit kündigen.

Herausgeber und
Wissenschaftlicher Schriftleiter:
Dr. Ulrich Grünwald
Rechtsanwalt, Steuerberater

MwStR

MEHRWERTSTEUERRECHT

Heft 3 • Seiten 85 – 132
10. Jahrgang • 16. Februar 2022

Weitere Herausgeber:

Prof. Dr. Roland Ismer
Universität Erlangen-Nürnberg

Dr. Frederek Schuska
Bundesministerium der Finanzen

Andreas Treiber
Bundesfinanzhof

Ständige Mitarbeiter:

Dr. Stefanie Becker, StB, Augsburg; Dr. Jan de Weerth, RA, FAStr, StB, Frankfurt; Dr. Panagiotis Dodos, RA, StB, Köln; Dr. Andreas Erdbrügger, RA, StB, Berlin; Dr. Ulrich Herbert, Vors. Richter am FG Berlin-Brandenburg; Prof. Dr. David Hummel, Leipzig, Referent am EuGH, Luxemburg; Dr. Helge Jacobs, RA, StB, München; Dr. Tillman Kempf, RA, StB, Frankfurt; Jan Körner, RA, Schriesheim; Otto Lembke, Dipl.-Fw. (FH), Remagen; Dr. Hendrik Marchal, RA, StB, Hamburg; Andreas Masuch, StB, Düsseldorf; Thomas Meurer, Dipl.-Fw. (FH), Baesweiler; Prof. Dr. Christian Möller, StB, Hamburg; Christian Möser, RA, FAStr, Berlin; Dr. Alexander Oelmaier, Richter am FG München; Peter Pickelmann, StB, Erlangen; Annette Pogodda-Grünwald, StB, Berlin; Dr. Veronika Pull, StB, Flughafen München; Anton Raab, Vors. Richter am FG Nürnberg i. R.; Hatto Reichelt, LL.M.eur., Richter am FG Nürnberg; Hans-Dieter Rondorf, Dipl.-Fw. (FH), Bonn; Dr. Christian Salder, RA, StB, München; Steffen Schrader, Dipl.-Fw. (FH), Berlin; Dr. Thomas Streit, LL.M. Eur., RA, FAStr, München; Sven Totsche, RA, StB, Bad Tölz; Klaus Trejo, RA, StB, Stuttgart; Rainald Vobbe, Dipl.-Fw. (FH), StB, FB Zölle/VSt, Bonn; Rainer Weymüller, Vors. Richter am FG München; Dr. Matthias Winter, Bonn; Christian Wüst, Dipl.-Fw. (FH), Mainz.

Report

Von Deniz Tolga Karaipek

Inland

GmbH & Co. KG als Organgesellschaft

Da die gegen Entgelt verpachtete Anmischanlage und die computerbasierte Fütterungsanlagen die Grundlage der wirtschaftlichen Tätigkeit der Tochtergesellschaft bilden, liegt neben der organisatorischen und finanziellen Eingliederung auch eine enge wirtschaftliche Verflechtung und damit eine Organschaft vor. In unionsrechtskonformer Auslegung umfasst der Begriff der juristischen Person jedenfalls kapitalistisch geprägte Personengesellschaften, wozu – wie im Streitfall – GmbH & Co. KGs gehören.

(FG Münster, Urt. v. 2.11.2021 – 15 K 2736/18 U, Rev. eingelegt, Az. BFH: XI R 34/21, BeckRS 2021, 38617)

Eingabe zu Praxisproblemen des Berufsstands im Zusammenhang mit dem Umsatzsteuer-Digitalpaket

Mit der Umsetzung der zweiten Stufe des Umsatzsteuer-digitalpakets zum 1.7.2021 sahen sich zahlreiche Unternehmen und Steuerberater mit der kurzfristigen Anpassung ihrer Arbeitsprozesse aufgrund von diversen gesetzlichen Neuregelungen konfrontiert. Zwar hat das am 1.4.2021 durch das BMF veröffentlichte Anwendungsschreiben (Az. III C – S 7340/19/10003 :22, MwStR 2021, 348) in vielen Anwendungsfragen bereits eine erste Abhilfe schaffen können. Ungeachtet dessen erreichen die Kammer aus dem Be-

rufsstand aber nach wie vor viele Nachfragen sowohl in materieller als auch verfahrensrechtlicher Hinsicht. Die Kammer hat daher auszugsweise einige Themenkomplexe zusammengetragen, zu denen der Berufsstand um eine verwaltungsseitige Klarstellung bzw. Stellungnahme bittet.

(BStBK, Stellungnahme v. 28.1.2022, www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2022-003_2022-01-28_Eingabe_USt_Digitalpaket.pdf)

Steuervergünstigungen auf Grund des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere und Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 S. 1 Buchst. d UStG

Das BMF-Schreiben gibt die aktualisierten Listen der Hauptquartiere iSd Art. 14 des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere und der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Hauptquartiere iSd Art. 1 des Protokolls über die NATO-Hauptquartiere bekannt.

(BMF, Schr. v. 25.1.2022 – III C 3 – S 7493/19/10001 :002, DOK 2022/0078672)

Steuerberaterkammer München – Immobilienvermietung

Steuerpflichtige, die eine Immobilie besitzen und diese gleichzeitig an Endverbraucher und an Unternehmen steuerpflichtig vermieten, sollten im Rahmen des objektbezogenen Vorsteuerabzugs insbes. die jüngste BFH-Rechtsprechung beachten. Danach hat die Zuordnung bei gemischt genutzten

REPORT

Gebäuden vorrangig nach dem Flächenschlüssel zu erfolgen. Der BFH sieht die Anwendung des Umsatzschlüssels nur noch dann vor, wenn die vermieteten Einheiten erhebliche unterschiedliche Ausstattungsmerkmale aufweisen.

(Weitere Informationen unter: <https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen>)

Steuerpflicht der Unterverpackung von Waldflächen bei einem Naturschutzprojekt

Eine ideelle Zuordnung von Waldflächen unter Ausschluss forstwirtschaftlicher Nutzung mit dem Ziel des Naturschutzes ist nicht steuerfrei nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG.

(FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 23.11.2021 – 3 K 1844/20, rkr., BeckRS 2021, 40357)

Aus „Persönlichem Budget“ vergütete ambulante Hilfen sind nicht steuerbefreit

Erbringt eine Anbieterin ambulanter Hilfen ausschließlich Leistungen, die von Klienten im Rahmen ihres Persönlichen Budgets nach § 29 SGB IX vergütet werden, unterliegen sie nicht der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG.

(FG Hessen, Urt. v. 20.10.2021 – 1 K 736/19, Rev. eingelegt, Az. BFH: V R 1/22, BeckRS 2021, 43116)

Umsätze einer Bäckerei mit Filialen in „Vorkassenzonen“ eines Supermarkts als Restaurantleistungen

Verkauft eine Bäckerei in Filialen, die sich teilweise in „Vorkassenzonen“ eines Supermarkts befinden, Speisen zum Verzehr vor Ort auf Mehrweggeschirr und mit Mehrwegbesteck, das sie nach dem Verzehr der Speisen zurücknimmt und reinigt, führt sie damit nach einer Entscheidung des XI. Senats des BFH – ebenso wie ein Partyservice – sonstige Leistungen aus, die vor Inkrafttreten des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG dem Regelsteuersatz unterlagen. Dies ergebe sich ua auch aus Art. 6 Abs. 1 S. 1 und 3 MwStVO. Das Argument der Klägerin, diese Vorschrift sei in den Streitjahren noch nicht anwendbar, wies der BFH zurück. Denn die Vorschrift kläre lediglich rückwirkend Begriffe, die sich bereits zuvor in der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG bzw. der MwStSystRL befunden haben und vom EuGH entsprechend ausgelegt worden sind. Das Revisionsverfahren ruhte im Hinblick auf ein polnisches Vorabentscheidungsersuchen und wurde nach Ergehen des EuGH-Urteils v. 22.4.2021 – C-703/19, J.K., MwStR 2021, 567 mAnm Schrader) wieder aufgenommen.

(BFH, Beschl. v. 15.9.2021 – XI R 12/21 (XI R 25/19), BeckRS 2021, 43615)

Versagung des Vorsteuerabzugs aus Rechnungen in einem Schneeballsystem

Eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung muss inhaltlich zutreffend sein und Angaben enthalten, die die Identifizierung der abgerechneten Leistung und damit einen Abgleich zwischen konkret gelieferter und in Rechnung gestellter Ware ermöglichen, so dass eine mehrfache Abrech-

nung ausgeschlossen ist. Bei einem „Schneeballsystem“, bei dem zahlreiche nahezu identische Rechnungen für die Anleger ausgestellt worden sind, besteht die Gefahr der mehrfachen Abrechnung der Leistung. Lässt sich in diesen Fällen nicht sicher nachweisen, dass es tatsächlich zur Ausführung der vereinbarten Lieferung gekommen ist, scheidet ein Vorsteuerabzug auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer wegen der Nichterfüllung der materiellen Voraussetzungen aus.

(FG Thüringen, Urt. v. 23.11.2021 – 3 K 219/18, Rev. eingelegt, Az. BFH: V R 42/21)

Monatlich fortgeschriebene Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse 2022

Das BMF hat seine fortgeschriebene Übersicht für das Jahr 2021 über die gemäß § 16 Abs. 6 S. 1 UStG monatlich festgesetzten Umsatzsteuer-Umrechnungskurse mit Einfügung der Kurswerte für Januar 2022 aktualisiert.

(BMF, Schr. v. 1.2.2022 – III C 3 – S 7329/19/10001 :004, DOK 2022/0106534)

Umsatzsteuer-Umrechnungskurse: Gesamtübersicht für das Jahr 2021

Das BMF hat seine Gesamtübersicht für das Jahr 2021 über die gemäß § 16 Abs. 6 S. 1 UStG monatlich festgesetzten Umsatzsteuer-Umrechnungskurse veröffentlicht.

(BMF, Schr. v. 2.2.2022 – III C 3 – S 7329/19/10001 :003, DOK 2022/0027165)

Muster der Umsatzsteuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung

Das BMF hat die Vordruckmuster für die Fahrzeugeinzelbesteuerung neu bekanntgegeben.

(BMF, Schr. v. 26.1.2022 – III C 3 – S 7352-a/20/10002 :002, DOK 2022/0075235)

Anwendungsfragen zu § 55 Abs. 4 InsO

Mit aktuellem Schreiben, das auf alle Insolvenzverfahren Anwendung findet, deren Eröffnung ab dem 1.1.2021 beantragt wurde, klärt das BMF Anwendungsfragen zu § 55 Abs. 4 InsO. Die Norm wurde durch das Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz (SanInsFoG, BGBl. I 2020, 3256) dahingehend neu gefasst, dass Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit gelten; betroffen sind neben der Umsatzsteuer auch sonstige Ein- und Ausfuhrabgaben, bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern, Luftverkehr- und Kraftfahrzeugsteuer sowie die Lohnsteuer.

(BMF, Schr. v. 11.1.2022 – IV A 3 – S 0550/21/10001 :001, DOK 2022/0027292, in diesem Heft MwStR 2022, 126)

REPORT

Nichtigkeitsklage statt Verfassungsbeschwerde bei Nichtvorlage des BFH an den EuGH

Der Grundsatz der Subsidiarität gebietet es, alle prozessualen Möglichkeiten auszuschöpfen, um die geltend gemachte Grundrechtsverletzung in dem unmittelbar mit ihr zusammenhängenden sach nächsten Verfahren zu verhindern oder zu beseitigen. Dies gilt insbes. bei der Geltendmachung der Verletzung von Verfahrensgrundrechten. Im Fall einer gerügten Nichtvorlage an den EuGH gehört dazu, dass bereits im Ausgangsverfahren die Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens angeregt werden muss, auch wenn die Beteiligten dies nicht formell beantragen können. Wird eine Verfassungsbeschwerde auf die willkürliche Verletzung der Vorlagepflicht an den EuGH gestützt, gehört nach einer Entscheidung des BVerfG die Wiederaufnahme des Verfahrens mit Hilfe einer Nichtigkeitsklage zum zunächst auszuschöpfenden Rechtsweg. Der BFH hatte in seinem erfolglos angefochtenen Urteil entschieden, dass die Dirigentenumsätze des Beschwerdeführers nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfrei und der Vorsteuerabzug entsprechend zu versagen ist (BFH v. 22.8.2019 – V R 14/17, MwStR 2020, 38 mAnm Möller).

(BVerfG, Beschl. v. 27.4.2021 – 1 BvR 2731/19, IStR 2021, 556)

Europäische Union**Bulgarien – Steuersatzänderung**

Die Mitglieder des Parlaments haben einen Vorschlag für die Anwendung eines Nullsteuersatzes ab dem 1.4.2022 für folgende Produkte vorgelegt:

- Grundnahrungsmittel und Getränke,
- Lieferungen von Wasser, Erdgas, Elektrizität und Zentralheizung für Haushalte und
- Arzneimittel und Medizinprodukte sowie medizinische Ausrüstungen, Hilfsmittel und sonstige Vorrichtungen, die üblicherweise zur Linderung oder Behandlung von Behinderungen bestimmt sind, für den ausschließlich persönlichen Gebrauch durch behinderte Personen, einschließlich der Reparatur solcher Gegenstände und der Lieferung von Kindersitzen.

Als nächster Schritt wird der Vorschlag in zweiter und letzter Lesung vom Parlament verabschiedet.

Frankreich – E-Rechnungssystem

Abweichend von Art. 218 MwStSystRL wird Frankreich ermächtigt, Rechnungen, die von im französischen Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen in Form von Dokumenten oder Mitteilungen ausgestellt wurden, nur dann zu akzeptieren, wenn diese Dokumente oder Mitteilungen ausschließlich elektronisch übermittelt werden. Abweichend von Art. 232 MwStSystRL wird Frankreich ermächtigt, eine Bestimmung zu erlassen, wonach die Verwendung elektronischer Rechnungen, die von im französischen Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellt wurden, nicht der Zustimmung eines im französischen Hoheitsgebiet ansässigen Rechnungsempfängers unterliegt.

(Weitere Informationen hierzu unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:32022D0133>)

Litauen – Ermäßigter Steuersatz auf Stromlieferungen an Haushaltskunden sowie auf Lebensmittel

Das Finanzministerium hat in Form eines Gesetzesentwurfs vorgeschlagen, einen ermäßigten Steuersatz iHv 9 % auf Stromlieferungen an Haushaltskunden sowie auf Lebensmittel anzuwenden.

Niederlande – Dokumente zur Klärung der mehrwertsteuerlichen und einkommensteuerlichen Behandlung von Kryptowährungszahlungen

Die Niederlande haben verschiedene Dokumente zur Klärung der mehrwertsteuerlichen und einkommensteuerlichen Behandlung von Kryptowährungszahlungen durch und an Unternehmer veröffentlicht.

Drittland**Mexiko – Registrierungspflicht**

Seit dem 1.6.2020 unterliegen digitale Dienstleistungen, die von ausländischen Unternehmern an in Mexiko Ansässige erbracht werden, der Steuer. Zu diesem Zweck müssen sich ausländische Unternehmer registrieren lassen. Die Finanzverwaltung hat eine aktualisierte Liste von ausländischen Unternehmern ohne ständige Niederlassung in Mexiko vorgelegt, die bis zum 31.12.2021 der Pflicht zur Registrierung als Anbieter digitaler Dienstleistungen für Mehrwertsteuerzwecke nachgekommen sind.

Nordmazedonien – Verlängerung der Abgabepflicht für Steuererklärungen

Die Finanzverwaltung hat bekannt gegeben, dass die Frist für die Einreichung der Steuererklärungen (Formular DDV-04) aufgrund der begrenzten personellen Ressourcen der Finanzverwaltung und der reduzierten Kapazitäten der Steuerpflichtigen aufgrund der COVID-19-Pandemie verlängert wird. Die Frist für die Einreichung der Steuererklärungen für das letzte Quartal (Steuerzeitraum v. 1.10.2021 bis 31.12.2021) und für Dezember 2021 wird um drei Arbeitstage verlängert. Die endgültige Frist für die Einreichung der Erklärungen ist der 28.1.2022.

Serbien – Elektronische Rechnungsstellung

Der Finanzminister hat Änderungen des Mehrwertsteuerregelwerks verabschiedet, die darauf abzielen, die Regeln für die Ausstellung und den Inhalt von Rechnungen mit den neuen Vorschriften für die elektronische Rechnungsstellung zu harmonisieren. Die Verpflichtung zur Nutzung des elektronischen Rechnungsstellungssystems für den öffentlichen und privaten Sektor wurde allerdings weiter aufgeschoben.

Ukraine – Registrierungspflicht

Seit dem 1.1.2022 unterliegen ausländische Unternehmer ohne ständige Niederlassung in der Ukraine, die in der Ukraine elektronische Dienstleistungen für Privatpersonen, einschließlich nicht für die Mehrwertsteuer registrierter

AUFSÄTZE

Einzelunternehmer, erbringen, der Steuer iHv 20 %. Der Erbringer solcher elektronischer Dienstleistungen ist verpflichtet, sich in der Ukraine für Mehrwertsteuerzwecke registrieren zu lassen. Der Antrag muss gestellt werden, wenn die Einnahmen aus der Erbringung elektronischer Dienstleistungen im vorangegangenen Kalenderjahr den Wert von 1 Mio. UAH übersteigen. Die Registrierungsfrist endet am 31. März des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem der Schwellenwert überschritten wurde.

Vereinigtes Königreich – Übergabe von Gutscheinen als steuerbarer Umsatz

Sind bei der Übertragung eines Gutscheins von einem Steuerpflichtigen auf sein Personal nicht alle maßgeblichen Angaben zum Anspruch auf eine Lieferung von Gegenständen

oder eine Erbringung einer Dienstleistung bereits bekannt, stellt diese Übertragung keinen steuerbaren Umsatz iSv Art. 62 MwStSystRL dar. Die unentgeltliche Übertragung von Gutscheinen an Arbeitnehmer durch einen Steuerpflichtigen im Rahmen eines Mitarbeiter-Anerkennungssystems für Arbeitnehmer wie im vorliegenden Fall, ohne dass dieser Steuerpflichtige eine Verbindung zu seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verlangt oder Kontrolle über die Verwendung dieser Gutscheine ausübt, stellt eine Lieferung „für den privaten Bedarf [des Steuerpflichtigen], für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke“ iSv Art. 26 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL dar.

(EuGH, *Schlussanträge GAin Čapeta v. 27.1.2022 – C-607/20, GE Aircraft Engine Services Ltd., Vorabentscheidungsersuchen des First-tier Tribunal [Tax Chamber]*, BeckRS 2022, 774)

Aufsätze

Generalanwalt äußert sich richtungsweisend zur umsatzsteuerlichen Gleichbehandlung öffentlich-rechtlicher und privater Krankenhäuser

Dr. Andreas Erdbrügger*

Seit rund 15 Jahren wird um die Steuerbefreiung von privaten Krankenhausbetreibern gerungen. Zu den drei Gesetzesfassungen in dieser Zeit sind unzählige Urteile ergangen. Auch im Schrifttum gibt es rege Diskussionen. Zu einer der Hauptfragestellungen, dem subjektiven Anwendungsbereich der Steuerbefreiung, hat das FG Niedersachsen 2020 den EuGH angerufen. Nachdem die Rechtsprechung des EuGH nicht immer konsistent war, lassen die Schlussanträge des Generalanwalts Hogan v. 23.9.2021 nun hoffen, dass in absehbarer Zeit eine Klärung auf EU-Ebene erfolgen könnte. Der Inhalt der Äußerungen lässt aufhorchen. Setzt sich der Generalanwalt mit seiner Sicht durch, dürfte eine abermalige und umfassende Anpassung des deutschen Rechts naheliegen.

1. Umsatzsteuerrechtliche Fragestellungen im Zusammenhang mit Krankenhausheilbehandlungen

1.1 Umsatzsteuerrechtlicher Hintergrund

Die Umsatzsteuerbefreiung für Krankenhausheilbehandlungen hat objektive und subjektive Kriterien. In objektiver Hinsicht geht es darum, ob eine Heilbehandlung oder ein eng damit verbundener Umsatz vorliegt.¹ Es genügt für die Er-

langung der Steuerbefreiung jedoch nicht, eine Krankenhausheilbehandlung zu erbringen. Zusätzlich muss der Leistende bestimmte subjektive Kriterien erfüllen. Genau um diese geht es in dem anhängigen EuGH-Verfahren und auch im folgenden Beitrag.

Übereinstimmend sehen das Unionsrecht in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL und das deutsche Recht in § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG vor, dass öffentlich-rechtliche Einrichtungen mit ihren Krankenhausheilbehandlungen steuerfrei sind. Der Begriff der öffentlich-rechtlichen Einrichtung ist so zu verstehen wie in Art. 13 MwStSystRL bzw. § 2b Abs. 1 UStG.²

Die Leistungen privater Krankenhäuser sind indessen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL nur steuerbefreit, wenn sie ordnungsgemäß anerkannt sind und ihre Leistungen unter in sozialer Hinsicht mit öffentlich-rechtlichen Einrichtungen vergleichbaren Bedingungen erbringen. Das deutsche Recht geht insoweit in § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG einen Sonderweg, als dass die ordnungsgemäße Anerkennung nicht geregelt wird und für die in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen auf die Eigenschaft als sog. Plankrankenhaus (§ 108 SGB V) verwiesen wird. Seit 2020 können zudem alternativ zwei 40%-Grenzen (bezogen auf Patienten und auf Vergütungshöhe) herangezogen werden.

Da es in Deutschland nur noch ausgesprochen wenige Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher Rechtsform gibt (Ei-

* Dr. Andreas Erdbrügger, RA/StB, ist Partner im Berliner Büro von Flick Gocke Schaumburg und berät schwerpunktmäßig im Bereich Umsatzsteuerrecht.

¹ BFH v. 21.4.2021 – XI R 12/19, MwStR 2022, 29 mAnm Schüler-Täsch; v. 23.1.2019 – XI R 15/16, MwStR 2019, 498 mAnm Huschens; FG Münster v. 19.12.2019 – 5 K 519/18 U, BeckRS 2019, 37527.

² Abschn. 4.14.7 Abs. 5 S. 3 UStAE (Stand 16.12.2021); vgl. auch Oelmaier in Sölch/Ringleb, UStG, Stand Okt. 2021, § 4 Nr. 14 Rn. 135; Wüst in Wäger, UStG, 1. Aufl. 2020, § 4 Nr. 14 Rn. 184.

AUFSÄTZE

gengesellschaften wie zB GmbHs in kommunaler Trägerschaft zählen als private Krankenhäuser), ist die alternative Befreiung von privaten Krankenhäusern in der Praxis überaus bedeutend.

1.2 Krankenhaus- und sozialrechtlicher Hintergrund

Besondere Schwierigkeiten entstehen dadurch, dass die deutschen Umsatzsteuervorschriften aufgrund entsprechender Bezugnahmen durch das relativ komplizierte Krankenhaus- und Sozialversicherungsrecht überlagert werden. Dies lässt sich indessen kaum vermeiden, wenn man öffentliche und private Krankenhäuser für die Zwecke der Umsatzsteuer miteinander vergleichen muss, wie es die Richtlinie vorgibt. An dieser Stelle soll lediglich ein grober Überblick gegeben werden.

Die weitaus meisten Patienten sind bei der gesetzlichen Krankenversicherung versichert. Sie dürfen grundsätzlich nur von Krankenhäusern behandelt werden, die für die Versorgung gesetzlich versicherter Patienten nach § 108 SGB V zugelassen sind. Dies sind insbes. Plankrankenhäuser.³ Diese Plankrankenhäuser werden wiederum in der Regel dual finanziert: einmal aus den gesetzlich festgelegten Pflegesätzen der gesetzlichen Krankenversicherung⁴ und einmal aus den Zuschüssen der Bundesländer für die Immobilieninvestitionen.⁵ Dh die gesetzlichen Pflegesätze decken gar nicht sämtliche Kosten ab, was für eine Vergleichsbetrachtung zu berücksichtigen ist.

Über die gesetzlich festgelegten Pflegesätze können die Plankrankenhäuser den gesetzlich Versicherten sog. Wahlleistungen anbieten, also zusätzliche Leistungen, die über die von der gesetzlichen Krankenversicherung finanzierte Basisbehandlung hinausgehen (zB Chefarztbehandlung oder 1- bzw. 2-Bett-Zimmerzuschläge) und von den Patienten selbst zu zahlen sind (bzw. über eine private Zusatzkrankenversicherung gedeckt werden). Die Zuschussfinanzierung für die Immobilienkosten entfällt, wenn ein Plankrankenhaus nicht in mindestens 40 % der behandelten Fälle kein höheres Entgelt als den Basispflegesatz erhält.⁶ Da das Plankrankenhaus aber weiter ein nach § 108 SGB V zugelassenes Krankenhaus ist, bleibt die Umsatzsteuerbefreiung jedoch erhalten.

Ein ganz anderes System ergibt sich für sog. Selbstzahler. Dies sind privat versicherte Patienten oder Beamte und Richter, für die die Behandlungskosten (anteilig) von der Beihilfe übernommen werden. Diese Patientengruppe kann von allen Krankenhäusern behandelt werden, also Plankrankenhäusern und anderen nach § 30 GewO konzessionierten Krankenhäusern. Bei den Plankrankenhäusern entfällt bei einem zu hohen Anteil solcher Patienten (> 40 %) die Zuschussfinanzierung.⁷ Zudem gibt es eine Entgeltbindung gemäß § 17 Abs. 1 S. 5 KHG.

3 Daneben spricht die Vorschrift Universitätskliniken und Krankenhäuser mit einem Versorgungsvertrag an. Beide Fälle sollen hier aus Vereinfachungsgründen nicht näher thematisiert werden.

4 §§ 16 ff. KHG. Genau genommen wird auf Pflegesätze verwiesen, die vom InEK ermittelt werden, zB DRG oder PEPP.

5 §§ 8 ff. KHG.

6 § 5 Abs. 1 Nr. 2 KHG.

7 § 5 Abs. 1 Nr. 2 KHG.

1.3 Wettbewerbsauswirkungen der Umsatzsteuer

Die krankhaus- und sozialrechtlichen Vorschriften führen dazu, dass es im Bereich der gesetzlich versicherten Patienten kein umsatzsteuerliches Konfliktpotenzial gibt, denn diese können grundsätzlich nur von Plankrankenhäusern behandelt werden, die von Gesetz wegen als steuerfrei behandelt werden. Die Steuerbefreiung kann sich also nicht auf den Wettbewerb auswirken, da es grundsätzlich keinen Wettbewerb mit steuerpflichtigen Krankenhäusern gibt. Der Haupteffekt, und das war das Hauptanliegen des Gesetzgebers, ist die Kostenentlastung bei den (nicht vorsteuerabzugsberechtigten) gesetzlichen Krankenversicherungen.

Ganz anders ist es hingegen bei den privat versicherten Patienten und den Beihilfepatienten. Diese können von allen Krankenhäusern behandelt werden. Wenn allerdings nur die Behandlungen von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen und Plankrankenhäusern steuerbefreit werden, nicht jedoch die Behandlungen durch andere private Krankenhäuser, führt dies wegen der unterschiedlichen Umsatzbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, denn sowohl die Patienten selbst als auch ihre Kostenträger sind nicht vorsteuerabzugsfähig.

2. Vorlagefragen des FG Niedersachsen

Die zuvor geschilderten Wettbewerbsauswirkungen der Krankenhausbesteuerung haben zu den eingangs erwähnten umfangreichen rechtlichen Auseinandersetzungen geführt, die sich bisher vor allem um die zwischen 2009 und 2019 geltende Fassung des § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG drehten. Nach dieser Fassung konnten private Krankenhäuser nur dann die Steuerbefreiung erlangen, wenn sie als Plankrankenhäuser anerkannt waren.

Der BFH hat bereits in den Jahren 2014 und 2015 erkannt, dass diese Regelung nicht unionsrechtskonform ist. Hauptangriffspunkt war hierbei, dass die Zulassung als Plankrankenhaus sich allein nach einem sozialrechtlichen Bedarf ergibt und prinzipiell keine Aussagen über die Vergleichbarkeit von Leistungen zulässt.⁸ In den betroffenen Fällen hat der BFH die Steuerbefreiung auf Basis einer unmittelbaren Berufung auf das Unionsrecht zugelassen. Die jeweiligen Kläger waren allerdings Plankrankenhäusern in vielen Punkten vergleichbar, so dass die Frage aufgeworfen war, welche Kriterien bei einer unmittelbaren Anwendung des Unionsrechts bei anderen Privatkliniken zur Anwendung kommen.

Das BMF hat 2016 auf die Urteile reagiert und ergänzend zur gesetzlichen Regelung eine eigene Wertung vorgenommen, wonach private Krankenhäuser auch in anderen Fällen steuerfrei sein können, und zwar dann, wenn sie Leistungen – wie in der Richtlinie vorgesehen – unter Bedingungen erbringen, die in sozialer Hinsicht mit denen von öffentlich-rechtlichen Einrichtung und Plankrankenhäusern vergleichbar sind.⁹ Das ist insofern interessant, als dass private Krankenhäuser (Plankrankenhäuser) mit anderen privaten Krankenhäusern (lediglich nach § 30 GewO konzessionierte Häu-

8 BFH v. 23.10.2014 – V R 20/14, BStBl. II 2016, 785, MwStR 2015, 395 mAnm Erdbrügger; v. 18.3.2015 – XI R 38/13, BStBl. II 2016, 793, MwStR 2015, 597 mAnm Erdbrügger.

9 BMF v. 6.10.2016 – III C 3 - S 7170/10/10004, DOK 2016/0882179, MwStR 2016, 850.

AUFsätze

ser) verglichen werden, was so in der Richtlinie nicht vorgesehen ist.

Darüber hinaus legte das BMF auch fest, dass die Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht anzunehmen sei, wenn nicht in mehr als 40 % der behandelten Fälle höhere Entgelte als nach den gesetzlichen Pflegesätzen gelten oder wenn nicht mehr als 40 % der Patienten solche iSd § 4 Nr. 15 Buchst. b UStG sind.¹⁰ Unklar blieb dabei, ob dies die Beihilfepatienten einschloss. Bemerkenswert an dem BMF-Schreiben aus 2016 ist, dass hier nicht der Gesetzgeber reagiert hat, sondern die Finanzverwaltung diese Wertung vorgenommen hat.

Dies führte letztlich auch dazu, dass das FG Niedersachsen in einem von ihm zu beurteilenden Fall dem EuGH die Frage vorlegte, ob er wie auch schon der BFH davon ausgehe, dass die deutsche Vorschrift unionsrechtswidrig ist.¹¹ Für den (vom FG wohl vermuteten) Fall, dass dies bejaht wird, wollte das FG Niedersachsen wissen, welche Kriterien an die Stelle des deutschen Rechts treten.¹² Das FG hatte offenkundig Zweifel daran, dass die entstandene Lücke einfach von der Finanzverwaltung ausgefüllt werden kann.¹³

Für die Einordnung des Vorlageverfahrens von Bedeutung ist, dass der deutsche Gesetzgeber mit Wirkung ab 1.1.2020 die bisherige Verwaltungsauffassung nahezu unverändert in das Gesetz übernommen hat.

3. Ausführungen des Generalanwalts

Der Generalanwalt Hogan befasst sich in seinem Schlussantrag mit beiden subjektiven Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach dem EU-Recht: der Frage der ordnungsgemäßen Anerkennung als Krankenhaus (dazu 3.1) und der Frage der in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen der Leistungserbringung (dazu 3.2).

3.1 Ausführungen zur Frage der ordnungsgemäßen Anerkennung von privaten Krankenhäusern

Die Ausführungen des Generalanwalts zur Frage der ordnungsgemäßen Anerkennung von privaten Krankenhäusern verstehen sich vor dem Hintergrund des Unionsrechts, das eine solche Anerkennung grundsätzlich vorsieht. Das deutsche Recht sieht in § 4 Nr. 14 UStG derzeit keine Regelung dazu vor. Die dort vorgesehenen 40 %-Grenzen beziehen sich ausdrücklich auf die sozial vergleichbaren Bedingungen (dazu 3.2).

Aus Sicht des Generalanwalts geht es dabei um zwei Aspekte: Die Frage, was ein Krankenhaus im Sinne der Befreiungsnorm ist, und die Frage, ob ein solches einer Anerkennung bedürfe und wie eine solche Anerkennung aussehen kann.

Bezüglich des Krankenhausbegriffs hält der Generalanwalt fest, dass sich die ordnungsgemäße Anerkennung auf eine

„Einrichtung“ beziehen muss, also eine Zusammenfassung von ua Personal- und Sachmitteln.¹⁴ Im Übrigen sei der unionsrechtliche Begriff der „Krankenanstalt“ so zu verstehen, dass damit Einrichtungen gemeint sind, in denen Heilbehandlungen durchgeführt werden, die zu komplex sind, um sie zB ambulant zu Hause oder bei einem Arzt durchzuführen.¹⁵ Insoweit setzt der Generalanwalt eine Bündelung verschiedener Funktionen voraus.¹⁶

Vor allem befasst sich der Generalanwalt mit der Frage, ob die Wendung „Krankenanstalten, ... oder anderen ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen gleicher Art“ bedeutet, dass alle genannten Einrichtungen ordnungsgemäß anerkannt sein müssen (also auch „Krankenanstalten“) oder nur die Einrichtungen gleicher Art. Zu diesem Punkt leitet der Generalanwalt aus den verschiedenen Sprachfassungen der MwStSystRL her, dass sich die ordnungsgemäße Anerkennung auf alle aufgezählten Einrichtungen bezieht. Demnach müssen auch Krankenanstalten ordnungsgemäß anerkannt sein.¹⁷ In diesem Zusammenhang stellt der Generalanwalt klar, dass die Mitgliedstaaten ein förmliches Anerkennungsverfahren vorsehen können, dies aber nicht müssen.¹⁸ In diesem Rahmen beziehe sich die Anerkennung aus Sicht des Generalanwalts im Wesentlichen auf berufliche Standards.¹⁹

3.2 Ausführungen zur Vergleichbarkeit der Leistungen in sozialer Hinsicht

Die Ausführungen des Generalanwalts zu der Frage, wann private Krankenhäuser ihre Leistungen unter in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen erbringen, sind für den deutschen Leser von besonderem Interesse, da gerade hier viele Unstimmigkeiten bestehen, die der Gesetzgeber 2020 mit einer gesetzlichen Definition in Form einer 40 %-Grenze bereinigen wollte.

Der Generalanwalt betont zunächst, dass die Leistungen privater Krankenhäuser in sozialer Hinsicht mit denen öffentlich-rechtlicher Einrichtungen verglichen werden müssen.²⁰ Es findet also kein Vergleich mit anderen privat-rechtlichen Krankenhäusern statt.

Sodann geht der Generalanwalt davon aus, dass die für den Vergleich heranzuziehenden Bedingungen vom nationalen Gesetzgeber im Vorhinein festzulegen sind, damit Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen besteht.²¹ Soweit der Gesetzgeber solche Bedingungen festlegt, müssen diese allerdings den unionsrechtlichen Vorgaben entsprechen.²²

Insoweit verfügten die Mitgliedstaaten über ein Ermessen bei der Festlegung der sozialen Bedingungen, die für den Vergleich herangezogen werden müssen.²³ Hierbei muss aber der Zweck der Regelung beachtet werden. Dieser besteht da-

10 BMF v. 6.10.2016 – III C 3 - S 7170/10/10004, DOK 2016/0882179, MwStR 2016, 850.

11 FG Niedersachsen v. 2.3.2020 – 5 K 256/17, MwStR 2021, 399 mAnm Klabmann, Az. EuGH: C-228/20.

12 FG Niedersachsen v. 2.3.2020 – 5 K 256/17, MwStR 2021, 399 mAnm Klabmann, Az. EuGH: C-228/20.

13 FG Niedersachsen v. 2.3.2020 – 5 K 256/17, MwStR 2021, 399 mAnm Klabmann, Az. EuGH: C-228/20.

14 Schlussanträge GA Hogan v. 23.9.2021 – C-228/20, I GmbH, in diesem Heft MwStR 2022, 107 Rn. 44.

15 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 47.

16 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 48.

17 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 50.

18 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 53.

19 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 71.

20 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 79.

21 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 80.

22 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 82.

23 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 83.

AUFSÄTZE

rin, dass private Krankenhäuser nicht steuerbefreit werden sollen, wenn sie nicht die gleichen Bedingungen wie öffentlich-rechtliche Einrichtungen einhalten müssen.²⁴ Umgekehrt bedeutet dies aber auch, dass die Steuerbefreiung zu gewähren ist, wenn die privaten Krankenhäuser keine anderen Bedingungen erfüllen müssen als die öffentlich-rechtlichen Einrichtungen.²⁵

Besonders hervorzuheben ist, dass die soziale Vergleichbarkeit leistungsbezogen und nicht einrichtungsbezogen verstanden wird.²⁶ Anders als der EuGH in der Idealmed III-Entscheidung²⁷ geht der Generalanwalt davon aus, dass eine soziale Vergleichbarkeit nicht nur auf die einzelne Leistung bezogen sein kann, sondern sich auch auf eine Gesamtfallzahl von Behandlungen beziehen kann.²⁸

Allerdings ist die „soziale“ Vergleichbarkeit beschränkt auf patientenbezogene Verpflichtungen im Rahmen der Krankenhausbehandlung, so dass allgemeine Verpflichtungen wie zB gegenüber dem Personal oder Wirtschaftlichkeitsfragen keine Rolle spielen.²⁹

Mit Blick auf den Vergleich selbst hält der Generalanwalt fest, dass nicht die exakt gleichen Bedingungen gelten müssen, da sich öffentlich-rechtliche Einrichtungen und private Krankenhäuser bezüglich des Rechtsrahmens unterscheiden können.³⁰

Als Beispiel für eine unzulässige Ungleichbehandlung durch einen Mitgliedstaat erwähnt der Generalanwalt die Situation, dass eine öffentlich-rechtliche Einrichtung an keinen besonderen Preis gebunden ist, für die Steuerbefreiung einer privaten Einrichtung jedoch ein bestimmter Höchstpreis vorgeordnet wird.³¹

Bezogen auf die bis 2019 geltenden deutschen Regelungen ist der Generalanwalt davon überzeugt, dass weder der Abschluss von Verträgen über die Finanzierung der Leistungserbringung mit Sozialversicherungsträgern noch die Aufnahme in den Krankenhausplan vom deutschen Gesetzgeber zulässigerweise als Merkmale einer sozialen Vergleichbarkeit festgelegt werden durften. Bei Plankrankenhäusern gelte dies schon, weil diese nur nach einer Bedarfsorientierung in den Plan aufgenommen werden und keine Verpflichtung für eine Aufnahme in den Plan besteht.³²

Bezüglich des 40 %-Kriteriums stellt der Generalanwalt klar, dass sich der deutsche Gesetzgeber insoweit nicht auf Art. 133 MwStSystRL stützen kann, da es sich nicht um behördlich genehmigte Preise oder Höchstpreise handelt.³³

Das 40 %-Kriterium kann daher aus Sicht des Generalanwalts nur Anwendung finden, wenn es auch für öffentlich-rechtliche Krankenhäuser gilt.³⁴

4. Schlussfolgerungen für die Rechtslage in Deutschland

Auch wenn das EuGH-Urteil in dem Verfahren noch abzuwarten ist, erscheint es naheliegend, dass die deutsche Steuerbefreiungsvorschrift für Krankenhäuser gegenwärtig nicht im Einklang mit den unionalen Vorgaben steht.

4.1 Ordnungsgemäße Anerkennung von Krankenhäusern

Nach dem Votum des Generalanwalts scheint klar zu sein, dass die Bundesrepublik Deutschland eine ordnungsgemäße Anerkennung als Voraussetzung für die Steuerbefreiung privater Krankenhäuser vorsehen kann. Diese kann sich allerdings nur auf berufsbezogene Qualifikationen beschränken.

Bislang sieht § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG keine besondere Anerkennung vor. Die Finanzverwaltung rekurriert auf den Krankenhausbegriff gemäß § 107 SGB V.³⁵ Daraus ist allerdings mE nicht herzuleiten, dass ein besonderes Anerkennungsverfahren zu durchlaufen ist. Vielmehr dient die Verwaltungsvorschrift der begrifflichen Abgrenzung. Eine besondere Anforderung hätte im Übrigen einer gesetzlichen Regelung bedurft.

Ansichts der Herleitungen des Generalanwalts wäre es naheliegend, bezüglich der Definition des Begriffs Krankenhaus eine allgemeinere Definition zu wählen (Einrichtung, komplexe Behandlung, die ambulant nicht möglich ist, Bündelung Leistungen).³⁶

Soweit anders als bisher bestimmte Anforderungen an die Steuerbefreiung in subjektiver Hinsicht formuliert werden sollen, müsste der Gesetzgeber die Anforderungen selbst formulieren. Angesichts der vergleichbaren Zielsetzung der Vorschriften könnte ein Verweis auf die Konzession nach § 30 GewO naheliegend erscheinen. Letztlich erscheint eine solche Anforderung allerdings überflüssig, da sich schon aus § 30 GewO eine Konzessionsbedürftigkeit privater Krankenhäuser ergibt.

4.2 Sozial vergleichbare Bedingungen der Leistungserbringung

Bezüglich der in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen erscheint die bisherige Gesetzesfassung angesichts des EuGH-Urteils in Sachen Idealmed III und des hier besprochenen Schlussantrags kaum noch haltbar. Andererseits ist der Gesetzgeber wohl gehalten, die zu vergleichenden Bedingungen selbst festzulegen, so dass eine Anpassung geboten sein dürfte.

4.2.1 Ausnahmslose Einbeziehung von Plankrankenhäusern in die Steuerbefreiung

Nach der aktuellen Gesetzesfassung sind Plankrankenhäuser stets und ohne besondere Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit. Nach den eindeutigen Urteilen des BFH³⁷ dürfte wohl auch der EuGH davon ausgehen, dass die Auf-

24 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 86.

25 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 88.

26 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 89.

27 EuGH v. 5.3.2020 – C-211/18, Idealmed III, MwStR 2020, 369 mAnm Klabmann, Rn. 21.

28 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 104.

29 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 92, 93.

30 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 98.

31 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 101.

32 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 108 ff., Rn. 112.

33 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 114 ff.

34 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 118.

35 Abschn. 4.14.5 Abs. 2 UStAE (Stand 16.12.2021).

36 Schlussanträge (Fn. 14), Rn. 44–48.

37 BFH v. 23.10.2014 – V R 20/14, BStBl. II 2016, 785, MwStR 2015, 395 mAnm Erdbrügger; v. 18.3.2015 – XI R 38/13, BStBl. II 2016, 793, MwStR 2015, 597 mAnm Erdbrügger.

AUFSÄTZE

nahme in einen Landeskrankenhausplan kein sachgerechtes Kriterium für die soziale Vergleichbarkeit ist.

Das bedeutet nicht, dass Plankrankenhäuser künftig als steuerpflichtig zu behandeln wären. Es bedeutet nur, dass ggf. sachgerechte Kriterien gefunden werden müssen, an denen sich auch Plankrankenhäuser messen lassen müssen (dazu sogleich).

4.2.2 Plankrankenhäuser keine Bezugsgröße für andere private Krankenhäuser

Nach der gegenwärtigen Gesetzesfassung werden andere private Krankenhäuser, die keine Plankrankenhäuser sind, mit Plankrankenhäusern verglichen. Dafür gibt es keine hinreichende Grundlage, denn nach der Richtlinie sind nicht private Krankenhäuser untereinander, sondern mit öffentlich-rechtlichen Einrichtungen zu vergleichen.

§ 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG behandelt Plankrankenhäuser als Bezugsgröße für andere private Krankenhäuser. Dies wäre nur richtig, wenn Plankrankenhäuser öffentlich-rechtliche Einrichtungen sind. Das ist aber nicht der Fall, da die Landeskrankenhauspläne die Trägervielfalt abbilden sollen, so dass zB auch gewerbliche, gemeinnützige oder kirchliche Träger Aufnahme finden. Die wenigsten Plankrankenhäuser in Deutschland sind öffentlich-rechtliche Einrichtungen. Auch umgekehrt gibt es keine gesetzliche Anforderung, die es der öffentlichen Hand gebieten würde, nur Plankrankenhäuser zu betreiben.

Zusammengefasst ist die Eigenschaft als Plankrankenhaus kein geeignetes Kriterium für die Ausgestaltung der Umsatzsteuerbefreiung.

4.2.3 Anforderungen an die soziale Vergleichbarkeit

Aufgrund der Rechtsentwicklung erhebt sich die Frage, ob es einer Regelung über die soziale Vergleichbarkeit bedarf und an welchen Kriterien sich der Vergleich orientieren kann.

4.2.3.1 Kein Vergleich geboten

Davon ausgehend, dass es für öffentlich-rechtliche Einrichtungen keine besonderen Anforderungen an die Leistungserbringung gibt, müsste daraus folgen, dass für private Krankenhäuser ebenfalls keine besonderen Anforderungen verlangt werden dürfen. Im Ergebnis wären alle (ggf. ordnungsgemäß anerkannten) Krankenhäuser steuerfrei.

Dieses Ergebnis verblüfft nur auf den ersten Blick. Während der deutsche Gesetzgeber bislang mit der Steuerbefreiung wohl eher eine Kostenentlastung der Sozialversicherungsträger im Blick hatte, ist es das erklärte Ziel des Richtliniengebers, die Kosten der Heilbehandlungen für die Leistungsempfänger zu senken.³⁸ Wenn und soweit öffentlich-rechtliche Einrichtungen keinen besonderen Anforderungen unterliegen, bedarf es aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit auch keiner besonderen Bedingungen, die die privaten Krankenhausbetreiber erfüllen müssen. Umgekehrt dürfen den privaten Betreibern auch keine Bedingungen auferlegt werden, die für öffentlich-rechtliche Einrichtungen nicht gelten.

4.2.3.2 Vergleich mit Plankrankenhaus kaum durchführbar

Selbst wenn man die Eigenschaft als Plankrankenhaus – wie gegenwärtig im UStG – zum Maßstab erheben würde, wäre eine differenzierte Betrachtung geboten.

Im Bereich der Behandlung gesetzlich versicherter Patienten unterliegen Plankrankenhäuser bestimmten Anforderungen. In diesem Bereich konkurrieren sie aber nicht mit anderen privaten Krankenhäusern, so dass es auf eine soziale Vergleichbarkeit nicht ankommt.

Im Bereich der sog. Selbstzahler unterliegen die Plankrankenhäusern indessen nur wenigen Anforderungen. Diese beschränken sich auf einen Höchstpflegesatz für die Basiskrankenhausbehandlung.³⁹ Den Plankrankenhäusern ist es aber unbenommen, Wahlleistungen zu vereinbaren und abzurechnen, die darüber hinausgehen. Auch die Wahlleistungen sind (zu Recht) umsatzsteuerfrei.⁴⁰

Daraus folgt für andere private Krankenhäuser zunächst, dass deren Pflegesätze mit der Gesamtsumme der Vergütung eines Plankrankenhauses (gesetzlicher Pflegesatz plus Wahlleistungen) zu vergleichen ist.

Weiter ergibt sich daraus, dass beim Vergütungsvergleich auch die Investitionszuschüsse zu berücksichtigen sind, da Plankrankenhäuser – im Gegensatz zu anderen privaten Krankenhäusern – ihre Immobilienkosten nicht selbst finanzieren müssen.⁴¹ Ein solcher Vergleich dürfte in der Praxis allerdings kaum möglich sein, da die Plankrankenhäuser sehr individuell Zuschüsse für Immobilieninvestitionen erhalten. Die Zuschusshöhe hängt von den jeweiligen Bauvorhaben ab, die sich an dem Bedarf orientieren. Zudem sind die Investitionen regelmäßig über viele Jahre abzuschreiben.

4.2.3.3 40 %-Grenze kein geeignetes Vergleichskriterium

Die derzeitige Regelung in § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG sieht vor, dass eine soziale Vergleichbarkeit bestehen soll, wenn ein privates Krankenhaus in mindestens 40 % der Fälle entweder bestimmte Patienten behandelt oder nicht mehr als die gesetzlichen Pflegesätze erhält.

Wie schon gezeigt ist dieses Kriterium nicht zulässig, da es keine entsprechende Vorgabe für öffentlich-rechtliche Einrichtungen gibt. Dies schon deshalb, weil es keine Verpflichtung für die öffentliche Hand gibt, nur Plankrankenhäuser zu betreiben. Doch auch für Plankrankenhäuser ergibt sich keine entsprechende Vorgabe. Zwar sieht das KHG – in etwas anderer Form als das UStG – eine 40 %-Grenze vor. Deren Überschreiten führt jedoch nicht zum Verlust der Eigenschaft als Plankrankenhaus (und damit der Steuerbefreiung), sondern nur dazu, dass keine Investitionskostenzuschüsse beansprucht werden können.

Im Übrigen ist aufgrund der Ausführungen des EuGH in Sachen Idealmed III und des Generalanwalts besonders zu würdigen, ob es sich jeweils um leistungsbezogene Anforderungen handelt. Folgt man dem EuGH, so wären die 40 %-Grenzen wohl einrichtungsbezogen und damit kein zulässiges Kriterium. Auch wenn man dem etwas weitergehenden Ansatz des Generalanwalts folgt, wonach auch die Gesamt-

³⁸ EuGH v. 13.3.2014 – C-366/12, Klinikum Dortmund, MwStR 2014, 301.

³⁹ § 17 Abs. 1 S. 5 KHG.

⁴⁰ Abschn. 4.14.5 Abs. 25 UStAE (Stand 16.12.2021).

⁴¹ §§ 8 ff. KHG.

AUFSÄTZE

fallzahl berücksichtigt werden darf, müsste das 40 %-Kriterium behandlungsbezogen sein. An dieser Behandlungsbezogenheit fehlt es jedoch.

5. Schlussfolgerung

Zwar muss der Ausgang des anhängigen EuGH-Verfahrens abgewartet werden, jedoch zeichnet sich ab, dass die seit langem streitanfällige Steuerbefreiung für private Krankenhäuser nochmals nachgebessert werden muss.

Einer der Hauptkritikpunkte dürfte sein, dass der Gesetzgeber private Krankenhäuser bezüglich der sozialen Bedingungen ihrer Leistungserbringung nicht mit öffentlich-rechtlichen Einrichtungen vergleicht, sondern mit Plankran-

kenhäusern, die ganz überwiegend ebenfalls private Einrichtungen sind.

Allerdings ist auch der Vergleich mit Plankrankenhäusern nicht konsequent umgesetzt, da mit dem 40 %-Kriterium von privaten Krankenhausbetreibern Voraussetzungen verlangt werden, die Plankrankenhäuser so nicht erfüllen müssen.

Da der Zweck der Steuerbefreiung nicht allein die Kostenentlastung der gesetzlichen Sozialversicherung ist und die private Krankenversicherung und die Beihilfe für Staatsbedienstete ebenfalls gesetzlich vorgesehene soziale Absicherungssysteme sind, spricht viel dafür, sämtliche Krankenhausheilbehandlungen von der Umsatzsteuer zu befreien. Nur so können die Kosten der Heilbehandlungen für alle Bürger reduziert werden.

Dienstfahrräder in der Umsatzsteuer

Sarah Marzinowski und Christian Möser*

Die Überlassung von Dienstfahrrädern durch den Arbeitgeber an dessen Mitarbeiter erlangt seit geraumer Zeit zunehmend an Aufschwung. Die Gründe, die für die Benutzung eines Dienstfahrrads sprechen, könnten dabei nicht vielfältiger sein. Gründe des Umweltschutzes oder die Verbesserung der persönlichen Gesundheit spielen eine immer größere Rolle und sind nicht selten der ausschlaggebende Grund, weshalb der ein oder andere Arbeitnehmer die Nutzung eines Firmenfahrrads in Betracht zieht. Die Vorgehensweise ist einfach: Angestellte suchen sich ihr Wunschfahrrad – ganz gleich ob „klassisches“ Fahrrad, E-Bike oder (S-)Pedelec – bei einem Anbieter aus, welches der Arbeitgeber regelmäßig gegen Gehaltsumwandlung für sie mieten oder leasen soll, um es anschließend vornehmlich für private Zwecke nutzen zu können. Dieser Beitrag beschäftigt sich mit den umsatzsteuerlichen Auswirkungen der Fahrradüberlassung beim Arbeitgeber, insbes. mit dem Vorliegen eines steuerbaren Leistungsaustauschs zwischen Arbeitgeber und Mitarbeiter und der Anwendung der richtigen Bemessungsgrundlage im Hinblick auf die Überlassung.

1. Fahrradleasing-Modell im Überblick

1.1 Die Qual der Wahl – Fahrradtypen

Die Mitarbeiter können bei den Fahrradleasing-Modellen regelmäßig zwischen einem klassischen Fahrrad, einem Pedelec oder S-Pedelec und einem sog. E-Bike wählen:

Ein „klassisches“ Fahrrad ist ein Fahrzeug mit wenigstens zwei Rädern, das ausschließlich durch die Muskelkraft auf ihm befindlicher Personen, insbes. mit Hilfe von Pedalen oder Handkurbeln, angetrieben wird (§ 63a Abs. 1 StVZO).¹

Verkehrsrechtlich sind Fahrräder keine Kraftfahrzeuge (§ 1 Abs. 2 StVG).

Ein sog. *Pedelec* ist ein Fahrrad mit Tretkraftunterstützung, dass mit einem max. 250 Watt starken Motor ausgestattet ist, dessen Unterstützung sich mit zunehmender Fahrzeuggeschwindigkeit progressiv vermindert und beim Erreichen von 25 km/h oder früher, oder wenn der Fahrer im Treten einhält, unterbrochen wird. Der Motor unterstützt also nur, wenn der Fahrer in die Pedale tritt, und zwar bis max. 25 km/h und mit abnehmender Leistung, wenn man schneller wird. Ein *Pedelec* gilt kraft gesetzlicher Anordnung nicht als Kraftfahrzeug im verkehrsrechtlichen Sinn (§ 63a StVZO, § 1 Abs. 3 StVG).

Ein *S-Pedelec* ist ein schnelles *Pedelec*. Der Fahrer muss in die Pedale treten und wird mit einem max. 1.000 Watt starken Motor dabei unterstützt. Der Motor schaltet erst bei 45 km/h ab. Verkehrsrechtlich ist ein *S-Pedelec* ein Kraftfahrzeug (§ 1 Abs. 2 StVG), und zwar ein sog. zweirädriges Kleinkraftfahrzeug (Anl. 29 StVZO, Abschn. 2). Es besteht Kennzeichen-, Versicherungs- und Führerscheinplicht (Fahrerlaubnis Klasse AM).

In der Alltagssprache werden *Pedelecs* häufig als E-Bikes bezeichnet. Allerdings unterscheidet sich ein *E-Bike* im rechtlichen Sinne von einem *Pedelec*. Es handelt sich auch um ein Fahrzeug mit Motorunterstützung. Im Gegensatz zu einem *Pedelec* setzt der Motor allerdings nicht nur ein, wenn der Fahrer in die Pedale tritt. Vielmehr kann der Motor mit Hilfe eines Gashebels oder Drehknopfs am Lenker zugeschaltet werden. Verkehrsrechtlich sind mehrere Varianten des *E-Bike* zu unterscheiden, abhängig von der maximalen Nennleistung des Motors (max. 500, 1.000 oder 4.000 Watt) und bauartbedingten Höchstgeschwindigkeit (20, 25 oder 45 km/h). In allen Varianten ist das *E-Bike* ein Kraftfahrzeug im verkehrsrechtlichen Sinn (Leichtmofa, Mofa oder Kleinkraftfahrzeug). Zudem besteht Kennzeichen-, Versicherungs- und Führerscheinplicht (Mofa-Führerschein oder Fahrerlaubnis Klasse AM).

* Sarah Marzinowski ist Professional, Christian Möser ist Senior Manager, Indirect Taxes bei der Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Berlin.

1 BVerwG v. 31.5.2001 – 3 B 183/00, NVZ 2001, 493.

AUFSÄTZE

Fahrradtyp	Fahrzeugart	Höchstgeschwindigkeit	Maximale Leistung	Betriebs-erlaubnis	Benötigte Führer-schein-klasse	Kraftfahr-zeug
„Klassisches Fahrrad	Fahrrad	–	–	Nein	–	Nein (§ 1 Abs. 2 StVG)
Pedelec	Fahrrad	25 km/h mit Treten	1.000 Watt	Nein	–	Nein (§ 1 Abs. 3 StVG)
S-Pedelec	Kleinkraftrad	45 km/h mit Treten	1.000 Watt	Ja	AM-Klasse	Ja (§ 1 Abs. 2 StVG)
E-Bike	Leichtmofa	20 km/h ohne Treten	4.000 Watt	Ja	Allgemeine Fahrerlaubnis oder Mofa-Führerschein	Ja (§ 1 Abs. 2 StVG)
	Mofa	25 km/h ohne Treten	4.000 Watt	Ja	Allgemeine Fahrerlaubnis oder Mofa-Führerschein	Ja (§ 1 Abs. 2 StVG)
	Kleinkraftrad	45 km/h ohne Treten	4.000 Watt	Ja	AM-Klasse	Ja (§ 1 Abs. 2 StVG)

Abb. 1: Fahrradtypen

1.2 Vertragliche Beziehungen

Im Rahmen eines Dienstfahrrad-Leasings bestehen zwischen den Beteiligten regelmäßig die folgenden vertraglichen Beziehungen:

Der Arbeitgeber und der Anbieter schließen zu Beginn einen Rahmenvertrag, der übergeordnete Themen wie Zahlungsabwicklung, Laufzeiten und Versicherungen regelt. Nachdem der Arbeitnehmer sich sein Wunschfahrrad ausgesucht hat, schließen der Arbeitgeber und der Anbieter einen separaten Einzelnutzungsvertrag über das konkrete Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike ab. Der Einzelnutzungsvertrag hat zum Inhalt, dass dem Arbeitgeber befristet – meist über 36 Monate – ein Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike gegen Zahlung eines Nutzungsentgelts (Miet- oder Leasingrate) überlassen wird. Der Anbieter bleibt der zivilrechtliche Eigentümer des Fahrrads. Nicht selten schließen der Arbeitgeber und der Anbieter darüber hinaus einen zusätzlichen Dienstleistungsvertrag ab, der die Wartung und eventuell anfallende Reparaturen des überlassenen Fahrrads abdecken soll. Zudem ist das Fahrrad vor Beschädigungen/Zerstörungen versichert, wobei der Versicherungsschutz durch den Anbieter entweder vermittelt oder verschafft wird.

Im Verhältnis zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer wird die Überlassung des konkreten Fahrrads, (S-)Pedelecs oder E-Bikes in einem separaten Nutzungsvertrag geregelt. Zudem ändern Arbeitgeber und Arbeitnehmer regelmäßig den zwischen ihnen abgeschlossenen Arbeitsvertrag dahingehend, dass das vereinbarte Gehalt des Arbeitnehmers für die Dauer der Nutzungsüberlassung um einen festgelegten Betrag herabgesetzt wird (Gehaltsumwandlung). Möglich ist auch, dass der Arbeitnehmer als Gegenleistung eine separate Zahlung aufwendet oder ihm das Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike überlassen wird, ohne dass er eine monetäre Gegenleistung aufwendet. Für gewöhnlich wird das Fahrrad, (S-)Pede-

lec oder E-Bike ausschließlich für private Zwecke des Mitarbeiters verwendet.

Sofern die Laufzeit der Nutzungsverträge ausläuft, bietet der Anbieter dem Arbeitnehmer regelmäßig das Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike gegen Zahlung des noch bestehenden Restwerts zum Kauf an. Dabei übernimmt der Anbieter in der Regel auch die Pauschalversteuerung nach § 37b Abs. 1 EStG.

Zur Veranschaulichung der Rechtsbeziehungen dient folgender Fall: Der Mitarbeiter möchte das Dienststradleasing-Angebot seines Arbeitgebers in Anspruch nehmen. Zu diesem Zweck schließen der Anbieter und der Arbeitgeber einen Mietvertrag über ein Pedelec mit einer Laufzeit von 36 Monaten ab, welches sich der Mitarbeiter zuvor ausgesucht hat. Die Kosten des Anbieters für die Anschaffung des Pedelecs belaufen sich auf 3.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer. Dieser Wert entspricht dem Verkehrswert zum Zeitpunkt der Anschaffung. Zusätzlich entstehen dem Anbieter Finanzierungskosten über die Laufzeit iHv 200 EUR. Die vom Arbeitgeber an den Anbieter zu zahlende monatliche Leasingrate beträgt 80 EUR zzgl. Umsatzsteuer. Diebstahl sowie Beschädigungen/Zerstörungen des Pedelecs sind über den Versicherungsvertrag des Anbieters mit einem Versicherer abgesichert. Der vom Arbeitgeber an den Anbieter zu zahlende Versicherungsbeitrag beträgt monatlich 10 EUR. Der Anbieter bietet dem Arbeitgeber zudem ein Servicepaket (Inspektionskosten, Reparaturkosten) für das Pedelec gegen eine monatliche Vergütung iHv 5 EUR zzgl. Umsatzsteuer an. Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren eine Gehaltsumwandlung iHv 50 EUR.

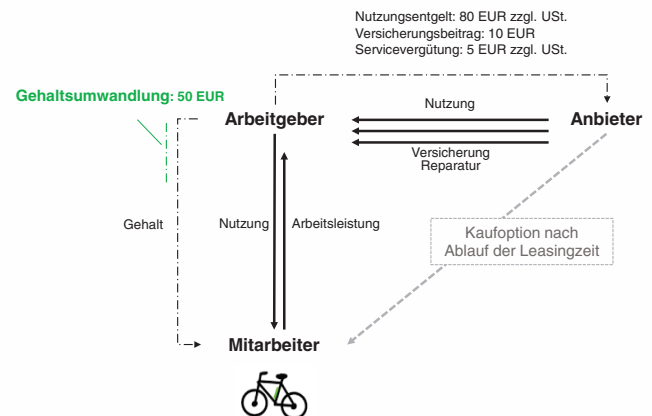


Abb. 2: Vertragliche Beziehungen

2. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Nutzungsüberlassung

2.1 Nutzungsüberlassung Anbieter – Arbeitgeber

2.1.1 Lieferung oder Dienstleistung

Die entgeltliche Überlassung des Fahrrads, (S-)Pedelecs oder E-Bikes aufgrund eines als Miet- oder Leasingvertrag zu qualifizierenden Nutzungsverhältnisses begründet zwischen dem Anbieter (Vermieter/Leasinggeber) und dem Arbeitgeber (Mieter/Leasingnehmer) einen steuerbaren Leistungsaustausch iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Zu entscheiden ist an dieser Stelle, ob der Anbieter an den Arbeitgeber mit der Übergabe des Fahrrads, (S-)Pedelecs oder E-Bikes im Rahmen der Nutzungsvereinbarung eine Lieferung ausführt oder eine Dienstleistung bewirkt. Dies hat Bedeutung für die Be-

AUFSÄTZE

stimmung des Ortes der Leistung und vor allem für die zeitliche Erfassung des Vorgangs.

Als Dienstleistung gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist (§ 3 Abs. 9 UStG, Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL). Als Lieferung von Gegenständen gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (§ 3 Abs. 1 UStG, Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL). Daneben gilt als Lieferung von Gegenständen die Übergabe eines Gegenstands aufgrund eines Vertrags, der die Vermietung dieses Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums vorsieht und regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird (Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL, Abschn. 3.5 Abs. 5 und 6 UStAE). Die Voraussetzungen sind nach der Rechtsprechung des EuGH erfüllt, wenn (1) der Vertrag ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an dem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthält und (2) aus den – im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden – Vertragsbedingungen deutlich hervorgeht, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird. Letztere Voraussetzung ist auch bei der Vereinbarung einer unverbindlichen Kaufoption erfüllt, wenn der Vertrag dem Leasingnehmer keine echte wirtschaftliche Alternative zum Eigentumserwerb bietet.²

Eine echte wirtschaftliche Alternative setzt voraus, dass der Leasingnehmer zum Zeitpunkt der Ausübung der Option – je nach Interessenlage – den Gegenstand entweder erwerben, dem Leasinggeber zurückgeben oder weiter mieten kann. Von einem Wahlrecht ist nicht auszugehen, wenn zwar eine unverbindliche Kaufoption vereinbart wird, für den Leasingnehmer aber angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Ausübung der Kaufoption in Wirklichkeit die einzig wirtschaftlich rationale Entscheidung darstellt. Das ist der Fall, wenn die Summe der vertraglichen Raten dem Verkehrswert des Gegenstandes einschließlich der Finanzierungskosten entspricht und der Leasingnehmer wegen der Ausübung der Option nicht zusätzlich eine erhebliche Summe entrichten muss.³ Die Finanzverwaltung hat diese Rechtsprechung in Abschn. 3.5 Abs. 5 und 6 UStAE übernommen.⁴ Sie vertritt die Auffassung, dass eine erhebliche Summe bei Ausübung der Kaufoption dann vorliegt, wenn der zusätzlich zu den Leasingraten zu entrichtende Betrag 1 % des Verkehrswertes des Gegenstands im Zeitpunkt der Ausübung der Option übersteigt.⁵

Typischerweise sehen die Miet- oder Leasingverträge der Anbieter nicht vor, dass der Arbeitgeber oder Mitarbeiter das Eigentum an dem Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike spätestens mit Bezahlung der letzten Miet- oder Leasingrate erwirbt. Auch eine Kaufoption für das Fahrrad sehen die Verträge nicht immer vor. Üblicherweise bietet der Anbieter dem

Mitarbeiter erst nach Ablauf der Grundmietzeit das Fahrrad zum Kauf an. Enthalten die Verträge zwischen Anbieter und Arbeitgeber keine Eigentumsklausel im og Sinne, erbringt der Anbieter an den Arbeitgeber laufende Dienstleistungen. Die Umsatzsteuer entsteht gewöhnlich auf die Monatsrate mit Ablauf des jeweiligen Monats (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 2 und 3 UStG).

Hingegen sind Miet- oder Leasingverträge, die vorsehen, dass der Arbeitgeber (oder der Mitarbeiter) mit der letzten Abschlusszahlung Eigentümer des Fahrrads wird, von vornherein als Lieferung zu beurteilen. Verträge, die eine unverbindliche Kaufoption vorsehen, bei denen die Summe der zu leistenden Leasingraten und Finanzierungskosten dem Verkehrswert des Fahrrads entspricht und der Käufer bei Ausübung der Option keinen oder lediglich einen symbolischen Kaufpreis entrichten muss, führen umsatzsteuerrechtlich ebenfalls zu einer Lieferung bei Vertragsbeginn. Die Umsatzsteuer entsteht in diesen Fällen bereits mit Übergabe des Fahrrads, (S-)Pedelegs oder E-Bikes an den Leasingnehmer oder in dessen Auftrag an den nutzungsberechtigten Arbeitnehmer (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 Buchst. a iVm § 3 Abs. 6 bzw. Abs. 7 UStG, Art. 64 MwStSystRL).

2.1.2 Vorsteuerabzug des Arbeitgebers

Im Hinblick auf den Vorsteuerabzug des Arbeitgebers aus den Miet- bzw. Leasingraten gelten die allgemeinen Grundsätze. Der Arbeitgeber ist nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt. Überlässt der Arbeitgeber seinem Mitarbeiter das Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike – wie üblich – ausschließlich zur Privatnutzung und wendet der Arbeitnehmer hierfür eine Gegenleistung auf (Barzahlung, Gehaltsumwandlung, Vorteilsverzicht oder – nach gegenwärtiger Rechtslage – anteilige Arbeitsleistung, s. Ziffer 2.2.1), besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang des Eingangsumsatzes zu einzelnen Ausgangsumsätzen gegenüber dem jeweiligen Mitarbeiter, die steuerpflichtig sind. In diesem Fall ist der Arbeitgeber vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt. Ein vollständiger Vorsteuerabzug kann auch dann begehrt werden, wenn das Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike sowohl durch den Mitarbeiter privat als auch dienstlich genutzt wird, und der Mitarbeiter für die Privatnutzung eine der og Gegenleistungen aufwendet. Auch in diesem Fall bezieht der Arbeitgeber die Leistung des Anbieters ausschließlich für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen.

Sollte der Arbeitgeber seinem Mitarbeiter das Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike kostenfrei ausschließlich zur Privatnutzung zur Verfügung stellen, ohne Bezug zum Umfang der durch den Mitarbeiter zu erbringenden Arbeitsleistung und unabhängig von dem hierfür bezogenen Lohn (s. hierzu Ziffer 2.2.2), ist der Arbeitgeber aus den Miet- und Leasingraten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Denn nach der Rechtsprechung des BFH ist der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme iSv § 3 Abs. 9a UStG zu

2 EuGH v. 4.10.2017 – C-164/16, Mercedes-Benz Financial Services UK, MwStR 2017, 912 mAnm Grube, Rn. 34–38.

3 EuGH v. 4.10.2017 – C-164/16, Mercedes-Benz Financial Services UK, MwStR 2017, 912 mAnm Grube, Rn. 34–38.

4 BMF v. 18.3.2020 – III C 2 – S 7100/19/10008 :003, DOK 2020/0256754, BStBl. I 2020, 286, MwStR 2020, 326.

5 Abschn. 3.5 Abs. 5 S. 6 UStAE.

AUFSÄTZE

verwenden.⁶ In diesem Fall ist die kostenfreie Privatnutzung nicht als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern (s. hierzu Ziffer 2.2.2).

Bezieht der Arbeitgeber die Leistung des Anbieters zugleich für seine unternehmerische Tätigkeit als auch für private Zwecke seiner Mitarbeiter, und wendet der Mitarbeiter für die Privatnutzung keine Gegenleistung auf, kann der Arbeitgeber die bezogene Leistung insgesamt seinem Unternehmen zuordnen. Dies ist dann anzunehmen, wenn beispielsweise das Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike sowohl dienstlich (zB Postbote, Lieferdienst) als auch privat durch den Arbeitnehmer genutzt wird und der Arbeitnehmer für die Privatnutzung keine Gegenleistung, auch keine anteilige Arbeitsleistung, aufwendet. Der Arbeitgeber kann in diesem Fall einen vollständigen Vorsteuerabzug auch für die Privatverwendung in Anspruch zu nehmen, muss dann aber insoweit eine unentgeltliche Wertabgabe versteuern.⁷

Anders ist die Rechtslage, wenn der Arbeitgeber, zB eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die Leistung des Anbieters zugleich für seine nicht wirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne (zB hoheitliche Tätigkeit) als auch für private Zwecke seiner Mitarbeiter verwendet, ohne dass er von seinem Mitarbeiter eine Gegenleistung für die Überlassung erhält. In diesem Fall ist der Arbeitgeber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

2.2 Nutzungsüberlassung Arbeitgeber – Arbeitnehmer

2.2.1 Überlassung mit Gegenleistung

Die Nutzungsüberlassung im Verhältnis Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist als sonstige Leistung iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 iVm § 3 Abs. 9 UStG zu beurteilen, wenn dem Mitarbeiter nicht die Befähigung übertragen wird, wie ein Eigentümer über das Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike zu verfügen.

Eine Leistung wird nach ständiger Rechtsprechung jedoch nur dann „gegen Entgelt“ erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet. Dies ist dann der Fall, wenn zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.⁸ Ein unmittelbarer Zusammenhang kann sich aus dem bestehenden Arbeitsverhältnis ergeben, wenn der Mitarbeiter für die Überlassung eine Zahlung leistet oder einen Teil seiner Gehaltszahlung verwendet oder auf andere Vorteile verzichtet, die ihm vom Arbeitgeber anstelle dessen eingeräumt werden. In diesen Fällen erfolgt die Überlassung unproblematisch gegen Entgelt iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

In den überwiegenden Fällen der Fahrradüberlassung verwendet der Mitarbeiter einen Teil seiner Gehaltszahlung für die Überlassung (Gehaltsumwandlung). In diesen Fällen

ist nicht von einem tauschähnlichen Umsatz auszugehen⁹, sondern von einem sog. Doppelumsatz (Arbeitsleistung gegen Gehaltszahlung, Fahrradüberlassung gegen Gehaltsverzicht). Die anteilige Arbeitsleistung ist nicht Gegenleistung für die Überlassung des Fahrrads, da der Umfang der durch den Arbeitnehmer zu erbringenden Arbeitsleistung nicht davon abhängig ist, ob das Fahrrad überlassen wird oder nicht. Die Arbeitsleistung steht daher in diesen Fällen nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Überlassung. Diese Sichtweise vermeidet auch vermeintliche Probleme bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 10 Abs. 1 UStG und entspricht der Höhe der Barlohnsumwandlung. Die Mindestbemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 UStG iVm. § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG grundsätzlich zu beachten (siehe im Detail unter Ziff. 2.2.5).

In Fällen, in denen der Mitarbeiter keine derartige Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung aufwendet, ist fraglich, ob die anteilige Arbeitsleistung des Mitarbeiters als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung angesehen werden kann (tauschähnlicher Umsatz). Aus § 3 Abs. 12 UStG ergibt sich, dass das Entgelt für eine sonstige Leistung (Nutzungsüberlassung) auch in einer anderen sonstigen Leistungen (Arbeitsleistung) bestehen kann. Aus früheren Urteilen des EuGH geht hervor, dass in Arbeitsverhältnissen zwischen einem Arbeitgeber und einem Arbeitnehmer entgeltliche Leistungen vorliegen können, wenn ein bestimmter Teil der von dem Mitarbeiter geleisteten Arbeit als Gegenleistung für den Gegenstand oder die Dienstleistung, die er vom Arbeitgeber empfängt, angesehen werden kann.¹⁰

Der BFH¹¹ bejahte zum Beispiel die anteilige Arbeitsleistung als Gegenleistung im Fall der Kfz-Überlassung, wenn die Überlassung in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Arbeitsleistung steht, was er bejahte, wenn die Überlassung für private Zwecke als „üblicher Vergütungsbestandteil“ anzusehen sei.¹² Später verneinte der BFH beispielsweise einen tauschähnlichen Umsatz, wenn die Sachzuwendung (in dem Fall ein Betriebsausflug) einseitig durch den Arbeitgeber erfolgte ohne Bezug zum

6 BFH v. 9.12.2010 – V R 17/10, BStBl. II 2012, 53, DStR 2011, 460 Rn. 17 ff.

7 BFH v. 9.12.2010 – V R 17/10, BStBl. II 2012, 53, DStR 2011, 460 Rn. 24 ff.

8 Vgl. BFH v. 9.12.2010 – V R 17/10, BStBl. II 2012, 53, DStR 2011, 460 Rn. 34.

9 So nun auch Verfügung des LfSt Bayern v. 22.5.2017 idF der Änderungen v. 24.9.2021 und 19.11.2021 – S 2334.2.1-122/2 St36, in diesem Heft MwStR 2022, 130, Ziff. 2.1.2.2.

10 ZB EuGH v. 16.10.1997 – C-258/95, Fillibeck, DStRE 1997, 930 Rn. 15 ff.; v. 29.7.2010 – C-40/09, Astra Zeneca UK, DStR 2010, 1623 Rn. 29 ff.; v. 18.7.2013 – C-210/11 und C-211/11, Medicom und Maison Patrice Alard, EU:C:2013:479, MwStR 2013, 544 mAnm Grube, Rn. 30.

11 BFH v. 10.6.1999 – V R 87/98, BStBl. II 1999, 580, DStR 1999, 1439; v. 12.5.2009 – V R 24/08, BStBl. II 2010, 854, DStR 2009, 2424 bejahen bei der Kfz-Überlassung des Arbeitsgebers an den Geschäftsführer zur privaten Nutzung einen tauschähnlichen Umsatz, bei dem ein Teil der Arbeitsleistung des Geschäftsführers Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Kfz ist, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Arbeitsleistung besteht.

12 Die Finanzverwaltung bejaht in Abschn. 15.23 Abs. 9 UStAE den unmittelbaren Zusammenhang der Kfz-Überlassung mit der Arbeitsleistung und damit einen tauschähnlichen Umsatz, wenn die Überlassung im Arbeitsvertrag geregelt ist oder auf mündlichen Abreden oder sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses (zB der faktischen betrieblichen Übung) beruht und das Fahrzeug dem Arbeitnehmer für eine gewisse Dauer und nicht nur gelegentlich zur Privatnutzung überlassen wird.

AUFSÄTZE

Umfang der durch den Arbeitnehmer zu erbringenden Arbeitsleistung und unabhängig von dem hierfür bezogenen Lohn.¹³

Die Frage, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Nutzungsüberlassung und der Arbeitsleistung des Mitarbeiters vorliegt, ist in erster Linie eine Frage des Vorliegens der Kausalität zwischen Leistung und Gegenleistung und damit eine Sachverhaltsfrage, die anhand der vertraglichen Regelungen zwischen Arbeitgeber und Mitarbeiter im Einzelfall festzustellen ist. Dass die Überlassung des Fahrrads, (S-)Pede-lecs oder E-Bikes auf dem Arbeitsverhältnis beruht, begründet für sich allein keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Überlassung und Arbeitsleistung.¹⁴ Ein unmittelbarer Zusammenhang kann ua anhand der genannten Kriterien (Üblichkeit, dauerhafte Bereitstellung oder nur gelegentliche Privatnutzung, abhängig vom Umfang der Arbeitsleistung ja/nein, Gewährung der Nutzung unabhängig vom Lohn, Vergütungsbestandteil ja/nein) im Einzelfall festgestellt werden.

So kann beispielsweise von einer Überlassung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes auszugehen sein, wenn die Überlassung anstelle einer Lohnerhöhung erfolgt. Die teils vertretene Verwaltungsauffassung, dass die Überlassung als Vergütung für geleistete Dienste des Arbeitnehmers und damit als entgeltlich anzusehen sei, wenn sie im Arbeitsvertrag geregelt ist oder auf mündlichen Abreden oder sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses beruht, und zwar unabhängig davon, ob sich der Arbeitnehmer finanziell beteiligt oder nicht¹⁵, ist in dieser Pauschalität sicherlich nicht geeignet, um einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen anteiliger Arbeitsleistung und der Überlassung des Fahrrads zu Privatzwecken zu begründen. Es muss vielmehr immer eine Kausalitätsprüfung zwischen der anteiligen Arbeitsleistung und der Überlassung festgestellt werden, um einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen beiden zu begründen. Letztendlich ist die Frage des Vorliegens eines tauschähnlichen Umsatzes damit eine Sachverhaltsfrage, die im Einzelfall festgestellt werden muss.

Seit dem EuGH-Urteil in der Rechtssache FA Saarbrücken¹⁶ wird in der Literatur¹⁷ allerdings die Frage aufgeworfen, ob die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes (Nutzungsüberlassung gegen Arbeitsleistung) grundsätzlich weiter angenommen werden könne. Die Zweifel rühren wohl daher, dass der EuGH bei Beantwortung der Vorlagefrage in Rn. 31 und 32 des Urteils nicht darauf eingegangen sei, ob die Arbeitsleistung als Entgelt im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes zu betrachten ist. Dafür bestand für den

EuGH aufgrund des Vorlagefrage keine Veranlassung. Diese Frage wurde dem EuGH schlicht nicht gestellt, vielmehr ging es um den Anwendungsbereich des Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL, also einer Regelung zur Bestimmung des Leistungsorts. Zudem ist Stillschweigen keine Antwort und erst recht nicht als Ablehnung zu werten. Die Prüfung des Vorliegens eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Nutzungsüberlassung und der Arbeitsleistung des Mitarbeiters ist eine Sachverhaltsfrage, deren Beantwortung dem nationalen Gericht (im Einzelfall) obliegt, worauf der EuGH in Rn. 32 seines Urteils auch hinweist („Sachverhaltsprüfung des vorlegenden Gerichts“). Neue rechtliche Erkenntnisse zur Frage des tauschähnlichen Umsatzes ergeben sich aus dem Urteil uE nicht.

2.2.2 Überlassung ohne Gegenleistung

Sollte der Arbeitgeber seinem Mitarbeiter das Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike einseitig zur Verfügung stellen ohne Bezug zum Umfang der durch den Mitarbeiter zu erbringenden Arbeitsleistung und unabhängig von dem hierfür bezogenen Lohn, ist die Arbeitsleistung kein Entgelt für die Überlassung, und umgekehrt die Überlassung kein Entgelt für die Arbeitsleistung. In diesem Fall fehlt es an einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Arbeitsleistung.¹⁸ Wendet der Arbeitnehmer auch keine andere Gegenleistung in Form einer Zahlung, Gehaltsumwandlung, Verzicht auf andere Vorteile für die Nutzungsüberlassung auf, liegt eine unentgeltliche Überlassung an den Mitarbeiter vor. Diese wird nur dann einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn die Voraussetzungen einer Verwendungsentnahme nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (Art. 26 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL) erfüllt sind. Insbes. ist sie nur zu bejahen, wenn der Gegenstand den Arbeitgeber zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat.

In einer Konstellation, in der bei Bezug der Leistung des Anbieters feststeht, dass das Fahrrad ohne Gegenleistung des Mitarbeiters überlassen und ausschließlich für private Zwecke des Mitarbeiters kostenfrei genutzt werden wird, ist der Arbeitgeber im Hinblick auf die Leasingraten sowie die Kosten für Wartung und Reparatur nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. In diesem Fall führt die unentgeltliche Überlassung des Fahrrads, (S-)Pedeles und E-Bikes nicht zu einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG kommt in Betracht, wenn das Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike von vornherein dienstlich und privat genutzt werden soll. Ist die dienstliche Nutzung eine unternehmerische Tätigkeit, kann der Arbeitgeber das Fahrrad, (S-)Pedelec oder E-Bike seinem Unternehmen zuordnen und den vollen Vorsteuerabzug geltend machen. Die private Nutzung führt dann zu einer Wertabgabenbesteuerung. Ist die dienstliche Nutzung eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne (zB hoheitliche Tätigkeit), besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug. In diesen Fällen unterbleibt eine Besteuerung der Nutzungsüberlassung an den Mitarbeiter.

13 BFH v. 9.12.2010 – V R 17/10, BStBl. II 2012, 53, DStR 2011, 460 Rn. 34.

14 BFH v. 31.7.2008 – V R 74/05, BFH/NV 2009, 226 (228), BeckRS 2008, 25014230 Rn. 34.

15 Vfg. LfSt Bayern v. 22.05.2017 idF der Änderungen v. 24.9.2021 und 19.11.2021 – S 2334.2.1-122/2 St36, in diesem Heft MwStR 2022, 130, Ziff. 2.1.2.1.

16 EuGH v. 20.1.2021 – C-288/19, FA Saarbrücken, MwStR 2021, 199 mAnm Pogodda-Grünwald.

17 Vgl. ua Reiling DB 2021, 1770; Oldiger DB 2021, 588; Erdbrügger GmbHR 2021, 328; Pogodda-Grünwald MwStR 2021, 202; Muche/Trinks NWB 2021, 540; Monfort UR 2021, 150; Neeser UVR 2021, 189; Wäger in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Stand Okt. 2021, Berichtszeitraum I. Quartal 2021, Rn. 1.

18 BFH v. 9.12.2010 – V R 17/10, BStBl. II 2012, 53, DStR 2011, 460 Rn. 34.

AUFSÄTZE

2.2.3 Beurteilung als Hilfsgeschäft bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts?

Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird in der Praxis teilweise die Frage aufgeworfen, ob die Überlassung der Fahrräder, (S-)Pedelegs oder E-Bikes an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung auch bei entgeltlicher Überlassung als hoheitliches Hilfsgeschäft beurteilt werden kann, dass nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Die Überlassung der Fahrräder fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 2b UStG, weil sie auf privatrechtlicher Grundlage erfolgen. Gleichwohl ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit dieser Tätigkeit nur dann Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG, wenn sie diese Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Hilfsgeschäfte und vergleichbare Geschäfte, die der Betrieb des nichtunternehmerischen Bereichs bei juristischen Personen mit sich bringt, auch dann nicht nachhaltig und somit nicht steuerbar, wenn sie wiederholt oder mit einer gewissen Regelmäßigkeit ausgeführt werden. Als Hilfsgeschäfte in diesem Sinne sind zB anzusehen die Überlassung von im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzten Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung.¹⁹ Die Regelung betrifft Fälle, bei denen der Gegenstand im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt ist und aus dem nichtunternehmerischen Bereich dem Mitarbeiter für private Zwecke überlassen wird. Denkbar ist auch, dass das Fahrrad für hoheitliche Zwecke des Arbeitgebers genutzt wird und dem Mitarbeiter kostenfrei (ohne Gegenleistung) zur Privatnutzung überlassen wird. Bezieht hingegen eine juristische Person des öffentlichen Rechts von einem Anbieter eine Leasing- bzw. Mietleistung, um das Fahrrad dem Mitarbeiter zur privaten Nutzung zu überlassen und wendet der Mitarbeiter hierfür eine Gegenleistung im og Sinne auf, bezieht die juristische Person des öffentlichen Rechts die Leistung für ihr Unternehmen. Die Privatnutzung kann in diesem Fall nicht als hoheitliches Hilfsgeschäft beurteilt werden.

2.2.4 Leistungsort

Neben der zutreffenden Beurteilung eines steuerbaren Umsatzes im Hinblick auf die Privatnutzung ist der Bestimmung des richtigen Leistungsorts besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Eine Dienstleistung eines Unternehmers an einen Nichtunternehmer wird grundsätzlich an dem Ort ausgeführt von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 1 S. 1 UStG). Abweichend hiervon regelt § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 und 2 UStG (Art. 56 Abs. 1 iVm Abs. 3 MwStSystRL) dass die kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels (von nicht mehr als 30 Tagen) an dem Ort ausgeführt wird, an dem dieses Beförderungsmittel dem Empfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Die Vermietung eines Beförderungsmittels an einen Nichtunternehmer, die nicht als kurzfristig anzusehen ist (also mehr als 30 Tage), wird hingegen an dem Ort erbracht, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG, Art. 56 Abs. 2 iVm Abs. 3 MwStSystRL).

Als Beförderungsmittel iSv Art. 56 und Art. 59 UAbs. 1 Buchst. g MwStSystRL gelten motorbetriebene Fahrzeuge oder Fahrzeuge ohne Motor und sonstige Ausrüstungen und Vorrichtungen, die zur Beförderung von Gegenständen oder Personen von einem Ort an einen anderen konzipiert wurden und von Fahrzeugen gezogen oder geschoben werden können und die normalerweise zur Beförderung von Gegenständen oder Personen konzipiert und tatsächlich geeignet sind (Art. 38 Abs. 1 MwStVO). Gemäß Art. 38 Abs. 2 Buchst. a MwStVO zählen hierzu auch Fahrräder. Sowohl einfache Fahrräder als auch (S-)Pedelegs oder E-Bikes sind als Beförderungsmittel im Sinne dieser Vorschriften zu behandeln.

Die Ortsbestimmung des § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG setzt explizit eine Vermietung voraus. Nach den Auslegungshinweisen des EuGH in der Rechtssache FA Saarbrücken müssen für die Annahme einer „Vermietung eines Beförderungsmittels“ (Art. 56 Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL) dieselben Voraussetzungen erfüllt sein wie bei einer Grundstücksvermietung (Art. 13 Teil B Buchst. b MwStSystRL). Art. 56 Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL findet nur dann Anwendung, wenn das Beförderungsmittel dem Mieter gegen Zahlung eines entsprechenden Mietzinses für eine Dauer von mehr als 30 Tagen zur Nutzung überlassen wird. Eine Vermietung setzt somit eine entgeltliche Überlassung voraus. § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG findet keine Anwendung, wenn die Überlassung des Beförderungsmittels ohne Gegenleistung erfolgt.

Damit dürfte an der Verwaltungsauffassung, wonach sich der Leistungsort ebenfalls nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG richtet, wenn eine unentgeltliche Überlassung iSd § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vorliegt, nicht mehr festzuhalten sein.²⁰ Im Fall der unentgeltlichen Überlassung richtet sich der Leistungsort vielmehr nach § 3a Abs. 1 UStG und wird somit am Unternehmenssitz besteuert.

2.2.5 Bemessungsgrundlage

Sofern der Mitarbeiter als Gegenleistung für die Überlassung des Fahrrads, (S-)Pedelegs oder E-Bikes zur Privatnutzung eine Zahlung aufwendet oder einen Teil seiner Gehaltszahlung verwendet, bestimmt sich die Bemessungsgrundlage für die Überlassung nach § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG. Bemessungsgrundlage ist somit der Zahlbetrag oder die Höhe der Gehaltsherabsetzung abzüglich der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer. Der Zahlbetrag sowie der Betrag der Gehaltsumwandlung sind betragsmäßig bestimmt. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bereitet keine Probleme.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber vereinbart mit seinem Mitarbeiter für die Überlassung eines Pedelegs zur ausschließlichen Privatnutzung eine Gehaltsumwandlung iHv 119 EUR. Die vom Arbeitgeber an den Anbieter zu zahlende Leasingrate beträgt ebenfalls 119 EUR. Das Entgelt nach § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG für die Überlassung an den Mitarbeiter beträgt 119/1,19 = 100 EUR. Die Bemessungsgrundlage für die Überlassung richtet sich nach dem tatsächlichen Entgelt (§ 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG).

Ist der Zahlbetrag des Mitarbeiters oder die Höhe der Gehaltsumwandlung niedriger als die Ausgaben des Arbeitgebers für die Anmietung des Fahrrads, (S-)Pedelegs oder E-Bikes, stellt sich die Frage der Anwendung der Mindestbemessungs-

¹⁹ BMF v. 16.12.2016 – III C 2 – S 7107/16/10001, DOK 2016/1126266, MwStR 2017, 85 Rn. 19, 20.

²⁰ Abschn. 3a.5 Abs. 4 S. 3 UStAE.

AUFSÄTZE

grundlage (§ 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 iVm Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG). Die Mindestbemessungsgrundlage bestimmt sich nach den entstandenen Ausgaben des Arbeitgebers (= Leasingraten), soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Das Entgelt bemisst sich demnach wie bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung (§ 10 Abs. 4 UStG). Nach Verwaltungsauffassung des LfSt Bayern kann die Mindestbemessungsgrundlage aus Vereinfachungsgründen auch mit der 1 %-Methode ermittelt werden.²¹ Die Prüfung der Mindestbemessungsgrundlage bestimmt sich danach entweder nach den entstandenen Ausgaben, soweit sie zum Vorsteuerabzug berechtigt haben oder aus Vereinfachungsgründen nach der 1 %-Regelung. Die Mindestbemessungsgrundlage kommt danach nicht zum Ansatz, wenn die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG in Höhe des Gehaltsverzehrs höher als der niedrigste Wert der Mindestbemessungsgrundlage (Ausgaben oder 1 %-Regelung) ist.

Die Regelung über die Mindestbemessungsgrundlage soll sicherstellen, dass die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben nicht umgangen wird, indem mit dem Arbeitnehmer nur symbolische oder sehr niedrige Entgelte vereinbart werden. Sie stellt damit sicher, dass Leistungen ohne angemessenes Entgelt ebenso wie die entsprechenden unentgeltlichen Leistungen besteuert werden und insoweit ein unversteuerter Endverbrauch ausgeschlossen wird. Daraus hat der BFH in ständiger Rechtsprechung abgeleitet, dass aufgrund des Gebots der engen Auslegung die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG nur auf solche Leistungen anzuwenden ist, die auch bei unentgeltlicher Leistung nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2, Abs. 9a UStG steuerbar sind.²² Eine unentgeltliche Wertabgabe hat der BFH in diesen Fällen verneint, wenn die Leistung überwiegend dem unternehmerischen Interesse des Arbeitgebers und nicht dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer diene.

Die verbilligte Überlassung des Fahrrads, (S-)Pedelegs oder E-Bikes dient regelmäßig dem privaten Interesse des Mitarbeiters. Mit Ausnahme der Vorsteuerabzugsberechtigung iSd § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG sind die übrigen Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe regelmäßig erfüllt. Der Arbeitgeber hat allerdings – wie oben dargelegt – nur dann eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern, wenn das Fahrrad den Arbeitgeber zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Ein Vorsteuerabzugsrecht des Arbeitgebers besteht nicht, wenn das kostenfrei überlassene Fahrrad von vornherein ausschließlich für private Zwecke des Mitarbeiters genutzt werden soll. In diesem Fall wäre die unentgeltliche Abgabe auch nicht steuerbar. Trotz Nichterfüllung

der Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG kann uE nicht geschlussfolgert werden, dass bei der verbilligten Überlassung des Fahrrads zur Privatnutzung die Mindestbemessungsgrundlage nicht zur Anwendung kommt. Um eine Vergleichbarkeit zwischen unentgeltlicher und entgeltlicher Überlassung der Fahrrads zur Privatnutzung im Hinblick auf die Frage der Anwendbarkeit der Mindestbemessungsgrundlage herzustellen, muss die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung außer Betracht bleiben. Andernfalls würde man Äpfel mit Birnen vergleichen. Die Mindestbemessungsgrundlage scheidet demnach nur aus, wenn die unentgeltliche Leistung nicht steuerbar ist, weil die in § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG genannten Voraussetzungen mit Ausnahme der Vorsteuerabzugsberechtigung im Hinblick auf das Fahrrad nicht erfüllt sind. Die Mindestbemessungsgrundlage dürfte damit bei der verbilligten Überlassung des Fahrrads zur Privatnutzung regelmäßig anwendbar sein.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber vereinbart mit seinem Mitarbeiter für die Überlassung eines Pedelegs zur ausschließlichen Privatnutzung eine Gehaltsumwandlung iHv 58 EUR. Die vom Arbeitgeber an den Anbieter zu zahlende Leasingrate beträgt 119 EUR. Die Bemessungsgrundlage für die Überlassung richtet sich nicht nach dem tatsächlichen Entgelt (§ 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG), das vorliegend 58/1,19 = 50 EUR beträgt. Die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG kommt zur Anwendung, weil die kostenfreie Überlassung gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG steuerbar wäre. Die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung des Arbeitgebers für das Pedelec bleibt dabei außer Betracht. Da das Pedelec ausschließlich privat genutzt wird, sind die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG erfüllt.

Verzichtet der Arbeitnehmer auf andere Vorteile des Arbeitgebers oder wendet er einen Teil seiner Arbeitsleistung für die Überlassung des Fahrrads, (S-)Pedelegs oder E-Bikes auf, richtet sich die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 2 S. 2 UStG. Als Bemessungsgrundlage für die Überlassung gilt der Wert der nicht durch den Barlohn abgeholten Arbeitsleistung des Mitarbeiters.²³ Dabei ist auf den Wert abzustellen, den der Arbeitgeber als leistender Unternehmer der erhaltenen Gegenleistung beimisst.²⁴ Dieser Wert entspricht dem Betrag, den der Arbeitgeber zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist, dh die entstandenen Ausgaben des Arbeitgebers für das Fahrrad (= Leasingraten).

Beispiel:

Ein Arbeitgeber gewährt seinem Mitarbeiter eine Gehaltserhöhung in der Form der Überlassung eines Fahrrads zur privaten Nutzung. Die vom Arbeitgeber an den Anbieter zu zahlende Leasingrate beträgt 119 EUR. Die Bemessungsgrundlage für die Überlassung ist der Wert der anteiligen Arbeitsleistung des Mitarbeiters. Dieser Wert bestimmt sich nach den eigenen Aufwendungen für den Bezug der Leistung des Anbieters. Als Wert ohne Umsatzsteuer ist daher die Leasingrate iHv 100 EUR anzusetzen.

Einem tauschähnlichen Umsatz liegt eine von Arbeitgeber und Mitarbeiter getroffene Gleichwertigkeitsannahme zugrunde, nach der die Überlassung des Fahrrads die anteilige Arbeitsleistung wert ist und umgekehrt. Daraus folgt, dass eine von den Ausgaben des Arbeitgebers abweichende ver-

21 Vfg. LfSt Bayern v. 22.5.2017 idF der Änderungen v. 24.9.2021 und 19.11.2021 – S 2334.2.1-122/2 St36, in diesem Heft MwStR 2022, 130, Ziff. 2.1.2.2.

22 BFH v. 15.11.2007 – V R 15/06, BStBl. II 2009, 423, DStR 2008, 817 (verbilligte Beförderung der Mitarbeiter zur Arbeitsstätte, wenn öffentliche Verkehrsmittel unerreichbar); v. 27.2.2008 – XI R 50/07, BStBl. II 2009, 426, DStRE 2008, 957 (verbilligte Überlassung von Arbeitskleidung); v. 29.5.2008 – V R 12/07, BStBl. II 2009, 428, DStR 2008, 1636 (verbilligte Überlassung von Arbeitskleidung); v. 19.6.2011 – XI R 8/09, DStRE 2012, 46 (verbilligte Überlassung von Zeitungen); v. 10.6.2020 – XI R 25/18, BFH/NV 2020, 1388–1394, MwStR 2020, 1016 mAnm Widmann (Gewährung verbilligter Leistungen eines Berufseilers); Abschn. 1.8 Abs. 6 S. 5 UStAE.

23 Abschn. 15.23 Abs. 10 S. 1 UStAE.

24 EuGH v. 2.6.1994 – C-33/93, Empire Stores Ltd., BeckRS 2004, 76487; v. 3.7.2001 – C-380/99, Bertelsmann, DStRE 2001, 936.

AUFSÄTZE

tragliche Bestimmung zwischen Arbeitgeber und dem Mitarbeiter über den Wert der anteiligen Arbeitsleistung für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes vorrangig zu berücksichtigen ist. Die Vereinbarung eines Werts der Arbeitsleistung, der niedriger ist als die Ausgaben des Arbeitgebers, ist am Maßstab der Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG zu prüfen. § 10 Abs. 5 UStG bezieht sich zwar auf das Entgelt nach § 10 Abs. 1 UStG und nicht auf § 10 Abs. 2 S. 2 UStG. § 10 Abs. 2 S. 2 UStG hat allerdings nur eine deklaratorische Wirkung – der Regelungsgehalt von § 10 Abs. 2 S. 2 UStG ergibt sich bereits aus § 10 Abs. 1 UStG. Die Regelungen zur Mindestbemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 5 UStG sind damit auch im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes zu berücksichtigen. Als Bemessungsgrundlage sind damit regelmäßig die höheren Ausgaben des Arbeitgebers anzusetzen, da regelmäßig die Mindestbemessungsgrundlage zur Anwendung kommt. Ausnahmsweise kommt die Mindestbemessungsgrundlage nicht zur Anwendung, wenn der Vorgang bei unentgeltlicher Abgabe nicht steuerbar wäre (s. o.). In diesem Fall wäre der vereinbarte Wert der Arbeitsleistung und nicht die höheren Ausgaben des Arbeitgebers als Bemessungsgrundlage der Überlassung zugrunde zu legen. Die Voraussetzungen hierfür dürften allerdings regelmäßig nicht vorliegen. Zu dem gleichen Ergebnis kommt auch die Finanzverwaltung:

Sie legt den vereinbarten Wert der Arbeitsleistung als Bemessungsgrundlage für die Überlassung nur zugrunde, wenn er die Ausgaben des Arbeitgebers für die Überlassung übersteigt.²⁵ Wenn der vereinbarte Wert niedriger ist als die Ausgaben, wären demnach die Ausgaben als Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber gewährt seinem Mitarbeiter eine Gehaltserhöhung in der Form der Überlassung eines Fahrrads ausschließlich zur privaten Nutzung. Die vom Arbeitgeber an den Anbieter zu zahlende Leasingrate beträgt 119 EUR. Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren den Wert der Arbeitsleistung auf 50 EUR. Die Bemessungsgrundlage für die Überlassung ist der Wert der anteiligen Arbeitsleistung des Mitarbeiters. Dieser Wert bestimmt sich vorliegend nach den eigenen Aufwendungen des Arbeitgebers für den Bezug der Leistung des Anbieters, nicht nach den Vereinbarungen zum Wert der Arbeitsleistung mit dem Arbeitnehmer. Die Mindestbemessungsgrundlage kommt nicht zur Anwendung, weil der Vorgang bei unentgeltlicher Überlassung steuerbar wäre. Als Wert der Arbeitsleistung und Bemessungsgrundlage für die Überlassung ist der vereinbarte Betrag iHv 100 EUR anzusetzen.

Sollte der Arbeitnehmer keine Gegenleistung – in Form von Zahlungen oder anteiliger Arbeitsleistung – aufwenden, richtet sich die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe – sofern diese steuerbar ist – nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG. Der Umsatz aus der kostenfreien Überlassung bemisst sich in diesem Fall nach den entstandenen Ausgaben des Arbeitgebers (= Leasingraten).

Die Bemessungsgrundlage der Überlassung ist damit in allen denkbaren Varianten leicht ermittelbar. Entweder sind die Ausgaben des Arbeitgebers anzusetzen oder eine Gegenleistung des Arbeitnehmers, die die Ausgaben des Arbeit-

gebers übersteigen. Trotz eindeutiger Bemessungsgrundlage wird in der Praxis die Frage aufgeworfen, ob bei der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht von den lohnsteuerlichen Werten ausgegangen werden könne.

Die Finanzverwaltung sieht bei der Überlassung von Kraftfahrzeugen an das Personal Vereinfachungsregelungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage vor. Sie beanstandet es nicht, wenn sowohl bei einem tauschähnlichen Umsatz²⁶ als auch bei einer unentgeltlichen Fahrzeugüberlassung²⁷ für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage anstelle der Ausgaben des Arbeitgebers von lohnsteuerlichen Werten ausgegangen wird (1 %-Regelung, Fahrtenbuchregelung). Obwohl die im Einkommensteuerrecht maßgeblichen Werte grundsätzlich ungeeignet für die Ermittlung der umsatzsteuerrechtlich anzusetzenden Bemessungsgrundlage sind, beanstandet es die Rechtsprechung nicht, wenn ein Unternehmer nach seiner Wahl von der Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung Gebrauch macht. Dabei ist die Vereinfachungsregelung eine einheitliche Schätzung, die von einem Unternehmer nur insgesamt oder gar nicht in Anspruch genommen werden kann.²⁸

Dem Wortlaut nach bezieht sich die Finanzverwaltung auf Kraftfahrzeuge im verkehrsrechtlichen Sinne. Dazu gehören auch Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind, somit also (S-)Pedeles und E-Bikes (s. Tabelle oben). Dementsprechend sollte der Arbeitgeber sowohl den Wert der Arbeitsleistung bei einer entgeltlichen Überlassung (tauschähnlicher Umsatz) als auch die Bemessungsgrundlage im Fall einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG bei der Überlassung von (S-)Pedeles und E-Bikes anhand der og lohnsteuerlichen Werte bestimmen dürfen.²⁹ Das BMF hat mit Schreiben v. 7.2.2022 klargestellt, dass der Begriff Fahrzeug auch „Elektrofahrräder“ umfasst, die einer Kennzeichen-, Versicherungs- oder Führerscheinpflcht unterliegen. Die unternehmensfremde (private) Nutzung eines dem Unternehmen vollständig zugeordneten Fahrzeugs kann – neben anderen Methoden zur Wertermittlung – nach der 1 % Regelung ermittelt werden. Die Umsatzbesteuerung der Verwendung eines dem Unternehmen (nicht vollständig) zugeordneten Elektro- oder Hypridelektrofahrzeugs für unternehmensfremde Zwecke ist dagegen nach den durch die Verwendung entstandenen Ausgaben zu bemessen, weil eine Übernahme der ertragsteuerlichen Regelung zur Pauschalierung nach der 1 %-Regelung aus umsatzsteuerlicher Sicht zu einer Begünstigung des Unternehmers führen würde, die den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht.³⁰

Fahrräder und „einfache“ Pedeles sind keine Kraftfahrzeuge im verkehrsrechtlichen Sinne. Sie unterliegen grundsätzlich den allgemeinen Grundsätzen der Umsatzbesteue-

²⁶ Abschn. 15.23 Abs. 11 UStAE.

²⁷ Abschn. 15.23 Abs. 12 S. 6 und 7 UStAE.

²⁸ BFH v. 5.6.2014 – XI R 3/12, BFH/NV 2015, 64 (66), BeckRS 2014, 96244 Rn. 30 ff. mwN.

²⁹ OFD Niedersachsen v. 3.8.2017 – S 7100 - 220 - St 172, DStR 2017, 1935.

³⁰ BMF v. 7.2.2022, III C 2 - S 7300/19/10004 :001, DOK 2022/0088874 (abgedruckt in nächsten Heft).

AUFSÄTZE

rung. Nach der Verfügung der OFD Niedersachsen v. 3.8. 2017 kann jedoch aus Vereinfachungsgründen für diese Fahrräder oder Elektrofahrräder, wenn sie für Leistungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG verwendet werden, die 1 %-Regelung der gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 23.11.2012, BStBl. I 2012, 1224, iVm § 8 Abs. 2 S. 8 (jetzt: S. 10) EStG angewendet werden.³¹ Das BMF hat mit Schreiben v. 7.2.2022 bestätigt, dass der Unternehmer die unternehmenfremde (private) Nutzung eines dem Unternehmen vollständig zugeordneten Fahrrades, die unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern ist, aus Vereinfachungsgründen hilfsweise nach der sog. 1 %-Regelung für Kraftfahrzeuge berechnen oder eine andere umsatzsteuerrechtliche zulässige Methode wählen kann. Die Fahrtenbuchmethode ist nach Ansicht des BMF für Fahrräder nicht geeignet, da eine objektive Überprüfung anhand eines Tachometers nicht möglich ist.³² Nach § 8 Abs. 2 S. 10 EStG kommt als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung 1 % der auf volle 100 EUR abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer zur Anwendung. Überlässt der Arbeitgeber dem Mitarbeiter das betriebliche Fahrrad erstmals nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031, ist als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung für das Kalenderjahr 2019 1 % der auf volle 100 EUR abgerundeten halbierten und ab 1.1.2020 1 % eines auf volle 100 EUR abgerundeten Viertels der unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer anzuwenden. In diesen Fällen kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem der Arbeitgeber dieses Fahrrad angeschafft, hergestellt oder geleast hat.³³

Im Falle eines tauschähnlichen Umsatzes bejahte bislang nur das LfSt Bayern die Anwendung der 1 %-Regelung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage.³⁴ Mit Schreiben v. 7.2.2022 hat das BMF verfügt, dass die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 2 S. 2 UStG im Falle eines tauschähnlichen Umsatzes hilfsweise nach der 1 %-Regelung für Fahrräder berechnet werden kann. Falls der anzusetzende Wert des Fahrrads weniger als 500 EUR beträgt, beanstandet die Finanzverwaltung es nicht, wenn von keiner entgeltlichen Überlassung des Fahrrads ausgegangen wird und in

diesen Fällen keine Umsatzbesteuerung der Leistung an den Arbeitnehmer erfolgt. Im Übrigen sind abweichende ertragsteuerliche Ansätze (zB § 3 Nr. 37 EStG oder § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 6 EStG) nicht für Zwecke der Umsatzsteuer zu übernehmen.³⁵

Nach hier vertretener Auffassung besteht für die Anwendung der lohnsteuerlichen Werte kein Bedürfnis. Auch Vereinfachungsnotwendigkeiten sind nicht erkennbar. Die Bemessungsgrundlage lässt sich in allen Fallvarianten nach den allgemeinen Grundsätzen leicht ermitteln.

3. Fazit

Die Überlassung eines Fahrrads, (S-)Pedelegs oder E-Bikes durch den Arbeitgeber an seine Mitarbeiter zur privaten Nutzung führt zu einem steuerbaren Leistungsaustausch, wenn der Mitarbeiter hierfür eine Zahlung oder einen Teil seines Gehalts aufwendet. Die Bemessungsgrundlage für die Überlassung ist der aufgewendete Zahlbetrag oder die Höhe der Gehaltsherabsetzung abzüglich der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer. Die Mindestbemessungsgrundlage ist regelmäßig zu beachten.

Sofern der Mitarbeiter weder eine Zahlung noch einen Teil seines Lohns für die Überlassung aufwendet, ist sorgfältig zu prüfen, ob der Arbeitnehmer einen Teil seiner Arbeitsleistung für die Überlassung aufwendet. Dies ist weniger eine rechtliche als vielmehr eine tatsächliche Frage, ob zwischen Überlassung und anteiliger Arbeitsleistung ein unmittelbarer (kausaler) Zusammenhang besteht. Aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache FA Saarbrücken haben sich hierzu keine neuen rechtlichen Erkenntnisse ergeben. Als Bemessungsgrundlage ist in diesem Fall auf die entstandenen Ausgaben des Arbeitgebers für das Fahrrad abzustellen. Die Verwaltungsvereinfachungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage bei Kraftfahrzeugen können bei der Überlassung von S-Pedelegs und E-Bikes angewendet werden. Für einfache Fahrräder und Pedelegs sieht die Finanzverwaltung Vereinfachungen vor, wenn sie für Leistungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG oder im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes verwendet werden. Allerdings besteht für die Anknüpfung an lohnsteuerlichen Werten weder ein Vereinfachungsbedürfnis noch eine rechtliche Notwendigkeit.

31 OFD Niedersachsen v. 3.8.2017 – S 7100 - 220 - St 172, DStR 2017, 1935.

32 BMF v. 7.2.2022, III C 2 - S 7300/19/10004 :001, DOK 2022/0088874 (abgedruckt im nächsten Heft).

33 ZB FM Baden-Württemberg v 9.1.2020 – 3-S233.4/187, BStBl. I 2020, 174, BeckVerw 462760.

34 Vfg. des LfSt Bayern v. 22.5.2017 idF der Änderungen v. 24.9.2021 und 19.11.2021 – S 2334.2.1-122/2 St36, in diesem Heft MwStR 2022, 130, Ziff. 2.1.2.1, wobei die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes zweifelhaft erscheint.

35 BMF v. 7.2.2022, III C 2 - S 7300/19/10004 :001, DOK 2022/0088874 (abgedruckt im nächsten Heft).

Rechtsprechung

Europäischer Gerichtshof

Vorsteuerabzug auch für angeblich nutzlose Werbung

MwStSystRL Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 73, Art. 80 Abs. 1, Art. 176 Abs. 1, Art. 168 Buchst. a

Art. 168 Buchst. a MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger die Vorsteuer für Werbedienstleistungen in Abzug bringen kann, sofern eine derartige Erbringung von Dienstleistungen einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz iSv Art. 2 MwStSystRL darstellt und mit einem oder mehreren steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen oder der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen als allgemeine Aufwendungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang steht, ohne dass zu berücksichtigen wäre, dass der für derartige Dienstleistungen in Rechnung gestellte Preis gegenüber einem von der nationalen Steuerbehörde definierten Referenzwert überhöht ist oder dass diese Dienstleistungen nicht zu einer Steigerung des Umsatzes des Steuerpflichtigen geführt haben.

EuGH, Urt. v. 25.11.2021 – C-334/20, Amper Metal, BeckRS 2021, 35951, Vorabentscheidungsersuchen vom Veszprémi Törvényszék (Ungarn)

Sachverhalt:

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, 1, im Folgenden: MwStSystRL).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Amper Metal Kft. und dem Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn) über die Weigerung der genannten Rechtsbehelfsdirektion, die von Amper Metal für Werbedienstleistungen gezahlte Mehrwertsteuer zum Vorsteuerabzug zuzulassen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3–7 ... (Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 73, Art. 80 Abs. 1, Art. 176 Abs. 1, Art. 168 Buchst. a MwStSystRL)

Ungarisches Recht

- 8 § 119 Abs. 1 des Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXXVII von 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer, im Folgenden: Umsatzsteuergesetz) sieht vor, dass das Recht auf Vorsteuerabzug, sofern in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, zum Zeitpunkt der Festsetzung der geschuldeten Steuer in Höhe der Vorsteuer entsteht, einschließlich des Falles, bei dem die Festsetzung der geschuldeten Steuer gemäß § 196/B Abs. 2 Buchst. a dieses Gesetzes erfolgt.
- 9 § 120 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes bestimmt, dass der Steuerpflichtige in dem Umfang, wie er – in dieser Eigenschaft – für steuerpflichtige Lieferungen von Gegenständen und für steuerpflichtige Dienstleistungen Gegenstände und Dienstleistungen verwendet bzw. auf andere Art und Weise verwertet, berechtigt ist,

von der von ihm zu entrichtenden Steuer die Steuer abzuziehen, die ihm ein anderer Steuerpflichtiger – einschließlich der Personen oder Organisationen, die der vereinfachten Unternehmenssteuer unterliegen – im Zusammenhang mit dem Erwerb der Gegenstände oder der Inanspruchnahme der Dienstleistungen in Rechnung gestellt hat.

§ 8 Abs. 1 Buchst. d des A társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Gesetz Nr. LXXXI von 1996 über die Körperschaftsteuer und die Dividendensteuer, im Folgenden: Körperschaftsteuergesetz) sieht vor, dass das Ergebnis vor Steuern um die unter den Kosten und Aufwendungen verrechnete, als Senkung des Ergebnisses vor Steuern berücksichtigte Summe – einschließlich der Abschreibung der immateriellen Vermögensgegenstände und Sachanlagen –, die in keinem Zusammenhang mit der unternehmerischen bzw. der Ertragserwerbstätigkeit steht, unter besonderer Berücksichtigung der Bestimmungen in der Anlage Nr. 3 dieses Gesetzes erhöht wird.

Anlage Nr. 3 Punkt 4 Körperschaftsteuergesetz bestimmt:

„Für die Zwecke der Anwendung von § 8 Abs. 1 Buchst. d gelten insbesondere als Kosten und Aufwendungen, die nicht im Interesse der unternehmerischen Tätigkeit anfallen: der Gegenwert einer ohne die allgemeine Umsatzsteuer 200.000 ungarische Forint (HUF) [etwa 555 EUR] übersteigenden Dienstleistung (oder ein Teil davon), wenn aufgrund der Umstände (insbesondere der unternehmerischen Tätigkeit bzw. der Erlöse des Steuerzahlers, des Charakters der Dienstleistung bzw. des Gegenwerts der Dienstleistung) eindeutig festgestellt werden kann, dass die Inanspruchnahme der Dienstleistung im Widerspruch zu den Anforderungen an eine sinnvolle Wirtschaftsführung steht; die Gegenwerte der im Steuerjahr von derselben Person unter demselben Rechtstitel in Anspruch genommenen Leistungen müssen gemeinsam berücksichtigt werden.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

Amper Metal ist eine ungarische Gesellschaft, die im Elektroanlagenbau tätig ist.

Im Jahr 2014 schloss Amper Metal mit der Gesellschaft Sziget-Reklám Kft. einen Vertrag über die Erbringung von Werbedienstleistungen. Dieser Vertrag betraf die Anbringung von Werbeaufklebern mit dem Firmenzeichen von Amper Metal auf Fahrzeugen bei der Teilnahme an einem Automobilrennen in Ungarn. Über diese Dienstleistungen wurden 2014 von Sziget-Reklám zwölf Rechnungen über einen Gesamtbetrag von 48.000.000 HUF (etwa 133.230 EUR) zuzüglich 27 % Mehrwertsteuer, was einem Betrag von 12.960.000 HUF (etwa 35.970 EUR) entspricht, ausgestellt. Amper Metal brachte die für diese Dienstleistungen entrichtete Vorsteuer in ihren Steuererklärungen für den Zeitraum v. 1.1. bis zum 31.12.2014 in Abzug.

Im Anschluss an eine nachträgliche Prüfung dieser Erklärungen verweigerte die ungarische Steuerbehörde erster Instanz diesen Vorsteuerabzug. Außerdem verpflichtete sie Amper Metal, im Zuge der Steuerberichtigung einen Betrag zu zahlen, der der zu Unrecht abgezogenen Vorsteuer entsprach, und verhängte gegen sie eine Steuergeldbuße von 3.240.000 HUF (etwa 8.991 EUR) sowie einen Verzugszuschlag von 868.000 HUF (etwa 2.409 EUR). Die Steuerbehörde ging davon aus, dass die auf die betreffenden Werbedienstleistungen entfallenden Kosten keinen Aufwand darstellten, der mit steuerpflichtigen Tätigkeiten zusammenhänge, die für Amper Metal Einnahmen erzeugten, und dass die von Amper Metal entrichtete Umsatzsteuer somit gemäß § 120 Umsatzsteuergesetz nicht abzugsfähig sei.

RECHTSPRECHUNG

- 15 Zur Begründung ihrer Entscheidung berief sich die Steuerbehörde auf Gutachten gerichtlicher Sachverständiger im Bereich Steuern und Werbung. Diesen zufolge seien die fraglichen Werbedienstleistungen zu teuer und für Amper Metal in Wirklichkeit nutzlos gewesen, und zwar insbesondere im Hinblick darauf, welcher Art die Kundschaft der Gesellschaft sei, die sich nämlich aus Papierfabriken, Warmwalzwerken und sonstigen Industrieanlagen zusammensetze, deren geschäftliche Entscheidungen nicht durch Aufkleber auf Rennwagen beeinflusst werden könnten. Die Steuerbehörde stellte hierzu klar, dass der Vertrag über Werbedienstleistungen nicht dem Erfordernis einer „sinnvollen Wirtschaftsführung“ iSv Anlage Nr. 3 Punkt 4 Körperschaftsteuergesetz entspreche.
- 16 Amper Metal legte bei der Steuerbehörde zweiter Instanz Widerspruch ein. Diese wies den Widerspruch zurück und bestätigte die Entscheidung der Steuerbehörde erster Instanz.
- 17 In diesem Zusammenhang erhob Amper Metal beim vorlegenden Gericht Klage auf Aufhebung der Entscheidungen der ungarischen Steuerbehörden erster und zweiter Instanz. Amper Metal macht geltend, dass das Recht auf Vorsteuerabzug auch dann ausgeübt werden könne, wenn die Ausgaben des Steuerpflichtigen weder sinnvoll noch wirtschaftlich rentabel seien, so dass sich das angebliche Fehlen eines Wertes der erbrachten Dienstleistungen nicht auf dieses Recht auswirke. Auch das Erfordernis eines Nutzens, der zahlenmäßig und nach Posten nachgewiesen werden könne, sei nicht mit dem Unionsrecht vereinbar, da mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem die völlige Neutralität der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis gewährleistet werden solle, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterlägen. Zudem entspreche die Steuerbemessungsgrundlage der tatsächlich vom Dienstleistungserbringer, im vorliegenden Fall Sziget Reklám, erhaltenen Gegenleistung, so dass Amper Metal das Vorsteuerabzugsrecht nicht mit der Begründung verwehrt werden könne, dass der an den Dienstleistungserbringer gezahlte Preis angeblich unverhältnismäßig sei.
- 18 Die Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung macht geltend, dass wirtschaftliche Unvernunft einer Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts entgegenstehe. Art. 80 Abs. 1 MwStSystRL ermögliche die Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage, wie sie in einer Rechnung angegeben sei, wenn sie nicht dem normalen Marktwert entspreche, was vorliegend der Fall sei.
- 19 Die hauptsächliche Frage, die sich im Rahmen des Ausgangsverfahrens stellt, besteht nach Ansicht des vorlegenden Gerichts darin, ob ein Steuerpflichtiger, der ausschließlich einer steuerpflichtigen Tätigkeit nachgeht, nur dann den Vorsteuerabzug für sich in Anspruch nehmen kann, wenn er objektiv anhand konkreter Daten den Nutzen von ihm in Anspruch genommenen Dienstleistung nachweisen kann. § 120 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes, der die Wendung „auf andere Art und Weise verwertet“ enthalte, stelle laut seiner Bedeutung in ungarischer Sprache auf eine Verwendung ab, die zu einem Erfolg führe, sowie auf eine effiziente und rentable Nutzung. Das vorlegende Gericht wirft die Frage auf, ob ein solches Erfordernis mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Mithin sei zu klären, ob Art. 168 Buchst. a MwStSystRL dahin auszulegen sei, dass die Vorsteuerabzugsfähigkeit zwingend eine nachweisbare Rentabilität in Form einer Steigerung des Umsatzes des Steuerpflichtigen voraussetze.
- 20 Unter diesen Umständen hat das vorlegende Gericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Muss bzw. kann Art. 168 S. 1 und Buchst. a MwStSystRL dahin ausgelegt werden, dass nach dieser Bestimmung – aufgrund des in ihr enthaltenen Ausdrucks „verwendet werden“ – der Abzug der Vorsteuer aus einem in den Anwendungsbereich der

MwStSystRL fallenden Umsatz nicht deshalb verweigert werden kann, weil nach Ansicht der Steuerbehörde die vom Rechnungsaussteller im Rahmen eines zwischen unabhängigen Parteien bewirkten Umsatzes erbrachte Dienstleistung für die besteuerten Tätigkeiten des Rechnungsempfängers keinen Nutzen mit sich bringt, mit der Begründung, dass

- der Wert der vom Rechnungsaussteller erbrachten Dienstleistung (Werbeleistung) in keinem Verhältnis zum vom Rechnungsempfänger aus dieser Dienstleistung gezogenen Nutzen (Umsatz/Steigerung des Umsatzes) steht oder
- diese Dienstleistung (Werbeleistung) für den Empfänger keinen Umsatz generiert hat?

2. Muss bzw. kann Art. 168 S. 1 und Buchst. a MwStSystRL dahin ausgelegt werden, dass nach dieser Bestimmung der Abzug der Vorsteuer aus einem in den Anwendungsbereich der MwStSystRL fallenden Umsatz verweigert werden kann, weil nach Ansicht der Steuerbehörde der vom Rechnungsaussteller im Rahmen eines zwischen unabhängigen Parteien bewirkten Umsatzes erbrachten Dienstleistung (Werbeleistung) ein unverhältnismäßig hoher Wert zugemessen wird und die Dienstleistung teuer und ihr Preis im Verhältnis zu anderen zum Vergleich herangezogenen Dienstleistungen überhöht ist?

Zu den Vorlagefragen:

Mit seinen Vorlagefragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 168 Buchst. a MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger die Vorsteuer für Werbedienstleistungen deswegen nicht in Abzug bringen kann, weil zum einen der für derartige Dienstleistungen in Rechnung gestellte Preis gegenüber einem von der nationalen Steuerbehörde definierten Referenzwert überhöht ist und zum anderen derartige Dienstleistungen nicht zu einer Steigerung des Umsatzes des Steuerpflichtigen geführt haben.

Gemäß Art. 168 Buchst. a MwStSystRL ist der Steuerpflichtige, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden.

Vorsteuerabzugsrecht ist grundsätzlich nicht einschränkbarer integraler Bestandteil des Mehrwertsteuersystems

Hierzu ist daran zu erinnern, dass das Vorsteuerabzugsrecht nach ständiger Rechtsprechung integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Es kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden. Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen. Soweit ein Steuerpflichtiger zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands oder einer Dienstleistung als solcher handelt und den Gegenstand bzw. die Dienstleistung für Zwe-

RECHTSPRECHUNG

cke seiner besteuerten Umsätze verwendet, ist er berechtigt, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand oder diese Dienstleistung abzuziehen (Urteil v. 14.9.2017 – C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, MwStR 2017, 874 mAnm Holota/Totsche, Rn. 25 bis 27, und v. 16.9.2020 – C-528/19, Mitteldutsche Hartstein-Industrie, EU:C:2020:712, MwStR 2020, 927 mAnm Lippross, Rn. 23 bis 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Preis zu hoch, aber keine Mehrumsätze

- 24** Im vorliegenden Fall wirft das vorlegende Gericht die Frage nach der Bedeutung des Begriffs „verwendet“ auf, wie er im Text von Art. 168 Buchst. a MwStSystRL benutzt wird. Es möchte insbesondere wissen, ob ein übermäßig hoher Preis, der für die an den Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistungen in Rechnung gestellt wurde, und der Umstand, dass diese Dienstleistungen beim Steuerpflichtigen zu keiner Erhöhung des Umsatzes geführt haben, dem Recht auf Abzug der für die Dienstleistungen entrichteten Vorsteuer entgegenstehen können.
- 25** Was erstens die Feststellung zum übermäßig hohen Preis, der für die an den Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistungen in Rechnung gestellt wurde, und dessen Auswirkungen auf das Vorsteuerabzugsrecht betrifft, ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die Anwendung von Art. 168 Buchst. a MwStSystRL einen Eingangsumsatz voraussetzt, der seinerseits der Mehrwertsteuer unterliegt.
- 26** Hierzu ergibt sich aus einer ständigen Rechtsprechung, dass eine Dienstleistung nur dann iSd MwStSystRL gegen Entgelt erbracht wird und somit steuerpflichtig ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet. Dies ist der Fall, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wobei die gezahlten Beträge die tatsächliche Gegenleistung für eine bestimmbare Leistung darstellen, die im Rahmen des Rechtsverhältnisses erbracht wurde, im Rahmen dessen die gegenseitigen Leistungen ausgetauscht werden (Urteil v. 21.1.2021 – C-501/19, UCMR – ADA, EU:C:2021:50, MwStR 2021, 238 mAnm Sterzinger, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 27** Ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn sich zwei Leistungen gegenseitig bedingen, dh, wenn die eine Leistung nur unter der Voraussetzung erbracht wird, dass auch die andere Leistung erfolgt, und umgekehrt (Urteil v. 11.3.2020 – C-94/19, San Domenico Vetraria, EU:C:2020:193, MwStR 2020, 404 mAnm Dodos, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung). Dagegen ist der Umstand, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit zu einem Preis über oder unter dem Selbstkostenpreis und somit zu einem Preis über oder unter dem normalen Marktpreis ausgeführt wird, unerheblich, wenn es um die Qualifizierung als entgeltliche Leistung geht, da ein solcher Umstand den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistung und der empfangenen oder zu empfangenden Gegenleistung, deren Betrag im Voraus und nach genau festgelegten Kriterien be-

stimmt wird, nicht beeinträchtigen kann (Urteil v. 15.4.2021 – C-846/19, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, EU:C:2021:277, MwStR 2021, 611 mAnm Herbert, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Abziehbare Vorsteuer korrespondiert mit geschuldeter Mehrwertsteuer der Vorstufen

Zum anderen ist in Bezug auf den Vorsteuerbetrag, der vom Steuerpflichtigen abgezogen werden kann, darauf hinzuweisen, dass das Vorsteuerabzugsrecht nach der in Rn. 23 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung grundsätzlich für sämtliche, auf den vorausgehenden Umsatzstufen angefallenen Steuern ausgeübt wird, wobei diese Steuern in Abhängigkeit von der anwendbaren Steuerbemessungsgrundlage berechnet werden. Nach der in Art. 73 MwStSystRL aufgestellten allgemeinen Regel umfasst die Steuerbemessungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Art. 74 bis 77 dieser Richtlinie fallen, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen. Es handelt sich also um die zwischen den Parteien vereinbarte und an den Lieferer oder Dienstleistungserbringer gezahlte Gegenleistung und nicht um einen objektiven Wert wie den Marktwert oder einen von der Steuerbehörde festgelegten Referenzwert.

Art. 80 MwStSystRL führt zwar zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung und -umgehung eine Ausnahme zu dieser allgemeinen Regel ein, indem er vorsieht, dass die Steuerbemessungsgrundlage dem Normalwert des betreffenden Umsatzes entsprechen kann. Diese Bestimmung bezieht sich allerdings nur auf Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen an Empfänger, zu denen familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen gemäß der Definition des betreffenden Mitgliedstaats bestehen.

Sachliche Beschränkung des Vorsteuerabzugs

Zweitens ist zur Feststellung der fehlenden Steigerung des Umsatzes des Steuerpflichtigen, die die Nutzlosigkeit der an ihn erbrachten Eingangsleistungen belegen soll, zunächst darauf hinzuweisen, dass Art. 168 Buchst. a MwStSystRL voraussetzt, dass die vom Steuerpflichtigen als Eingangsumsatz erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Gemäß Art. 176 Abs. 1 MwStSystRL sind ausdrücklich diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Mithin muss die vom Steuerpflichtigen für den Eingangsumsatz getätigte Ausgabe geschäftlichen Charakter haben, und die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen müssen für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet werden; indessen machen weder Art. 168 Buchst. a noch Art. 176 Abs. 1 der Richtlinie die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts von einem Kriterium abhängig, das sich auf eine Erhöhung des Umsatzes des Steuerpflich-

RECHTSPRECHUNG

tigen bezöge, oder – allgemeiner – von einem Kriterium wirtschaftlicher Rentabilität des Eingangsumsatzes.

- 31 Nach ständiger Rechtsprechung muss hingegen grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Ein Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (Urteile v. 14.9.2017 – C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, EU:C:2017:683, MwStR 2017, 874 mAnm Holota/Totsche, Rn. 28, und v. 16.9.2020 – C-528/19, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, EU:C:2020:712, MwStR 2020, 927 mAnm Lippross, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 32 Ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung wird auch bei Fehlen eines solchen Zusammenhangs ein Recht auf Vorsteuerabzug zugunsten des Steuerpflichtigen angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (Urteile v. 14.9.2017 – C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, EU:C:2017:683, MwStR 2017, 874 mAnm Holota/Totsche, Rn. 29, und v. 16.9.2020 – C-528/19, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, EU:C:2020:712, MwStR 2020, 927 mAnm Lippross, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 Daraus folgt, dass das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug anhand der Ausgangsumsätze bestimmt wird, auf die sich die Eingangsumsätze beziehen. Ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang liegt nur dann vor, wenn die Kosten der Eingangsleistungen jeweils Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt (vgl. in diesem Sinne Urteil v. 16.9.2020 – C-528/19, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, EU:C:2020:712, MwStR 2020, 927 mAnm Lippross, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 34 Die Finanzverwaltungen und die nationalen Gerichte haben alle Umstände zu berücksichtigen, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt wurden, und nur die Umsätze heranzuziehen, die objektiv im Zusammenhang mit der der Steuer unterliegenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen. Das Vorhandensein eines solchen Zusammenhangs ist daher in Anbetracht des objektiven Inhalts des betreffenden Umsatzes zu beurteilen (vgl. in diesem Sinne Urteile v. 14.9.2017 – C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, EU:C:2017:683, MwStR 2017, 874 mAnm Holota/Totsche, Rn. 31, und v. 16.9.2020 – C-528/19, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, EU:C:2020:712, MwStR 2020, 927 mAnm Lippross, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 35 Im Rahmen dieser Beurteilung vermag das Fehlen einer Steigerung des Umsatzes des Steuerpflichtigen keine Auswir-

kung auf die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts zu haben. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet nämlich, wie in Rn. 23 des vorliegenden Urteils ausgeführt, die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen. Daher bleibt das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug bestehen, selbst wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit später nicht ausgeübt wurde und somit nicht zu besteuerten Umsätzen führte oder wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte (Urteil v. 12.11.2020 – C-42/19, *Sonaecom*, EU:C:2020:913, MwStR 2021, 25 mAnm de Weerth, Rn. 38 und 40 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

Im vorliegenden Fall lässt sich damit, dass der gezahlte Preis über dem Marktpreis oder einem etwaigen von der Steuerbehörde für entsprechende Werbedienstleistungen festgelegten Referenzwert liegt, gemäß den in den Rn. 26 und 27 des vorliegenden Urteils angeführten Grundsätzen eine Verweigerung der Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts zum Nachteil des Steuerpflichtigen nicht rechtfertigen, sofern der Eingangsumsatz, also die Erbringung von Werbedienstleistungen an Amper Metal, einen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz darstellt.

In diesem Zusammenhang ist der Betrag der abziehbaren Vorsteuer nach Maßgabe der in Rn. 28 des vorliegenden Urteils genannten Anforderungen anhand der maßgeblichen Steuerbemessungsgrundlage zu ermitteln, dh in Abhängigkeit von der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gezahlten Gegenleistung, wie sie sich aus den von ihm vorgelegten Rechnungen ergibt. Art. 80 MwStSystRL ist dagegen insofern nicht einschlägig, als sich der Ausgangsrechtsstreit auf einen Umsatz zwischen unabhängigen Vertragsparteien bezieht.

Im Hinblick auf die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umstände wird das vorlegende Gericht anhand des objektiven Inhalts der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Werbedienstleistungen zu würdigen haben, ob diese mit einem zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsatz oder, falls dies nicht der Fall ist, als allgemeine Aufwendungen mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit von Amper Metal in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang stehen oder ob die fraglichen Dienstleistungen Repräsentationsaufwendungen ohne streng geschäftlichen Charakter iSv Art. 176 Abs. 1 MwStSystRL darstellen.

Das vorlegende Gericht wird ua festzustellen haben, ob mit dem Anbringen von Werbeaufklebern auf Wagen anlässlich des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Automobilrennens das Ziel der Förderung des Absatzes der von Amper Metal vermarkteten Waren und Dienstleistungen verfolgt wurde, so dass das Anbringen der Aufkleber zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens zählen könnte, oder ob sich vielmehr die bei dieser Gelegenheit angefallenen Ausgaben als bar jeden geschäftlichen Charakters und ohne Verbindung mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens erweisen. Gemäß der in Rn. 35 des vorliegenden Urteils getroffenen Feststellung ist der Umstand, dass sich die von Amper Metal erworbenen Dienstleistungen nicht in einer Erhöhung ihres

RECHTSPRECHUNG

Umsatzes niedergeschlagen haben, für diese Beurteilung unerheblich.

- 40 Nach alledem ist festzustellen, dass Art. 168 Buchst. a MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger die Vorsteuer für Werbedienstleistungen in Abzug bringen kann, sofern eine derartige Erbringung von Dienstleistungen einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz iSv Art. 2 MwStSystRL darstellt und mit einem oder mehreren steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen oder der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen als allgemeine Aufwendungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang steht, ohne dass der Umstand zu berücksichtigen wäre, dass der für derartige Dienstleistungen in Rechnung gestellte Preis gegenüber einem von der nationalen Steuerbehörde definierten Referenzwert überhöht ist oder dass diese Dienstleistungen nicht zu einer Steigerung des Umsatzes des Steuerpflichtigen geführt haben.

► Erste Einordnung:

Der methodische Ansatz der ungarischen Finanzbehörden ist durchaus nachvollziehbar: Nutzlose oder überhöhte Aufwendungen eines Steuerpflichtigen dürfen das Besteuerungssubstrat nicht mindern. Wer es trotzdem tut, wird bestraft.

Diese Denkweise stößt aber auf zwei Probleme, von denen das Urteil eines deutlich macht: Zum einen mag sie im nicht harmonisierten Ertragsteuerrecht ihre innere Berechtigung haben. Seit mehreren Jahren bemühen sich die Europäische Kommission und das Parlament um die Einführung einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) in der EU (zum Stand Mai 2021 siehe <https://rsw.beck.de/aktuell/daily/meldung/detail/einheitliche-regeln-zur-unternehmenssteuer-eu-nimmt-neuen-anlauf>).

Die strikte Abgrenzung zwischen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Gewinnerzielung (welche steuerlich berücksichtigt werden können) und anderen Aufwendungen, bei denen das nicht der Fall ist, ist in vielen EU-Staaten historisch gewachsen und verfeinert worden. In Deutschland erinnere man sich etwa an Kosten für den Kauf eines Kostüms durch eine Fernsehmoderatorin, den „unangemessenen“ Kauf eines Luxusfahrzeugs durch einen durchaus erfolgreichen Rechtsanwalt oder die gesetzliche Abzugsbeschränkung von Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers. Das gilt aber nur eingeschränkt für die harmonisierte Umsatzsteuer in deren nationaler Umsetzung. Diese entkoppelt sich von den Voraussetzungen des Ertragsteuerrechts (vgl. dazu etwa BFH v. 2.7.2021 – V B 34/20, MwStR 2021, 980 mAnm Ulbrich).

Es ist durchaus möglich, dass es außerhalb der EU Systeme einer Mehrwert- oder vergleichbaren indirekten Steuer gibt, welche im Ergebnis den Regelungen in Ungarn entsprechen. Nur in der EU verstoßen sie gegen das Unionsrecht. Der EuGH begründet dieses Ergebnis wie nunmehr üblich nur mit seinen neueren Entscheidungen und den darin enthaltenen Rechtssätzen.

Ginge man weiter zurück, stieße man unweigerlich auf die Urteile v. 29.2.1996 – C-110/94, *Intercommunale voor zeewaterontzilting* (INZO), DStR 1996, 419 und v. 29.4.2004 – C-77/01, *Impresa de Desenvolvimento Minei-*

ro SGPS SA (EDM), DStRE 2004, 1095 mAnm Philipp. Aus diesen ergibt sich, dass auch fehlgeschlagene Investitionen zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn sie in der Absicht getätigt wurden, sie speziell oder allgemein für Zwecke besteuerten Umsätze zu verwenden. Dabei spielt es keine Rolle, ob nur einzelne Projekte (so bei EDM) oder die Gründung eines ganzen Unternehmens aufgegeben wurden, weil die Prognosen negativ waren. Der Vorsteuerabzug hängt nach EU-Recht also in erster Linie von der beim Leistungsbezug bestehenden Verwendungsabsicht ab.

Zum anderen Problem: Gerade bei Werbeaufwendungen ist ein Ursachenzusammenhang zwischen ihnen und späteren besteuerten Umsätzen selten oder nur schwer nachweisbar. Wenn beispielsweise ein Discounter ein bestimmtes Produkt lediglich „diese Woche im Angebot“ hat, kann man davon ausgehen, dass die Verkäufe dieses Produkts auf Werbemaßnahmen zurückgehen. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Werbung durch Prospekte, Inserate, Radio-Ausstrahlungen oder auf einer Webseite getätigt wurde. Beim Online-Shopping kann man sehr deutlich nachvollziehen, welche Webseiten der spätere Käufer vorher besucht hat. Diese „Klick-Rate“ bestimmt auch den Preis der Werbung.

Andererseits: Man kann sich fragen, wie viele straßentaugliche Fahrzeuge der oberen Klassen gerade deswegen gekauft wurden, weil in Maranello oder Untertürkheim gefertigte Rennwagen in der Formel 1 an Wettbewerben teilnehmen. ME nehmen Automobilhersteller in erster Linie deswegen an Autorennen teil, weil sie die Ergebnisse aus Forschung und Entwicklung später auch in die Fahrzeuge für Normalbürger einbauen wollen – man denke nur an ABS oder KERS. Außerdem dient es der Markenpflege.

Vergleichbare Kausalitätsprobleme gibt es auch beim Sponsoring und sonstigem „allgemeinen Nettsein“. Ein Finanzdienstleister in Ampermoching wird kaum darlegen können, wie viele Neukunden er deswegen gewonnen hat, weil er am Flussufer eine Sitzbank aufgestellt hat – auch dann nicht, wenn diese Bank einen deutlichen Hinweis enthält, von wem sie stammt. Wenn ein Gashersteller eine ganzseitige Anzeige in einem Opernprogramm platziert, bezweifle ich, dass dies zu merklichen Umsatzsteigerungen führt.

Roma locuta, causa finita. Bei den deutlichen Ausführungen in den Rn. 36 und 40 wäre noch eine Bezugnahme auf das Urteil v. 20.1.2005 – C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck AB*, DStRE 2005, 409 passend gewesen: Dessen Leitsatz lautete: „Die Art. 2, 5 Abs. 6 und 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (...) sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der Umsätze, für die eine tatsächliche Gegenleistung gezahlt wird, als Entnahme eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung für den privaten Bedarf angesehen werden, auch wenn diese Gegenleistung unter dem Selbstkostenpreis des gelieferten Gegenstands oder der erbrachten Dienstleistung liegt“. Mit anderen Worten: Nur wenn die Mitgliedstaaten sich eine Korrektur der Bemessungsgrundlage vorbehalten haben, dürfen sie von dem vereinbarten und/oder tatsächlichen Preis abweichen.

RECHTSPRECHUNG

EuGH-Schlussanträge

Steuerbefreiung für private Krankenhäuser ohne Zulassung nach § 108 SGB V

UStG § 4 Nr. 14 Buchst. b; MwStSystRL Art. 132 Abs. 1 Buchst. b; SGB V § 108

1) Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass er nationalen Rechtsvorschriften der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art entgegensteht, die als Voraussetzung für die Befreiung von der Mehrwertsteuer vorsehen, dass ein privates Krankenhaus entweder von den Trägern der gesetzlichen Unfallversicherung an der Versorgung beteiligt worden oder in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen sein muss oder einen Vertrag zur Erbringung von Behandlungsleistungen mit einer nationalen oder regionalen Krankenkasse abgeschlossen haben muss. Diese Voraussetzungen sind insbes. nicht als Bedingungen in sozialer Hinsicht iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL anzusehen.

Jedoch kann eine Anforderung wie die von der deutschen Regierung genannte, wonach ein privates Krankenhaus, das eine Mehrwertsteuerbefreiung in Anspruch nehmen will, im vorangegangenen Geschäftsjahr mindestens 40 % der in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen in geringerem als der von den Sozialversicherungsträgern zu erstattenden Höhe erbracht haben muss, eine Bedingung in sozialer Hinsicht iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL darstellen, falls eine vergleichbare Anforderung an Einrichtungen des öffentlichen Rechts gestellt wird.

2) Der Begriff „Bedingungen, welche mit den Bedingungen für [öffentliche] Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass damit alle Bedingungen gemeint sind, die private Einrichtungen erfüllen müssen, damit für sie entweder die gleichen oder vergleichbare gesetzlich vorgeschriebene Regelungen wie für das Verhältnis zwischen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und ihren Patienten gelten, die sie bei der Erbringung von Krankenhausbehandlungen, ärztlichen Heilbehandlungen oder mit solchen Leistungen eng verbundenen Umsätzen stets einhalten müssen. Dass eine private Einrichtung diese Voraussetzung erfüllt, kann aus den Verpflichtungen abgeleitet werden, die diese Einrichtung gegenüber Patienten vertraglich übernommen hat.

EuGH, GA Hogan, Schlussanträge v. 23.9.2021 – C-228/20, I GmbH/FA H, Vorlage des FG Niedersachsen v. 2.3.2020 – 5 K 256/17, MwStR 2021, 399 mAnm Klafßmann

Sachverhalt:**I. Einleitung**

- 1 Unter welchen Voraussetzungen¹ kann ein privat betriebenes Krankenhaus die für öffentliche Krankenhäuser geltende Mehrwertsteuerbefreiung für die ärztliche Heilbehandlung und Versorgung in Anspruch nehmen? Wie wir sehen werden, ist dies keine

ganz einfache Frage, die aber im Wesentlichen den Gegenstand des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens darstellt, das die Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL betrifft. Dies ist die Bestimmung, in der eine Steuerbefreiung bestimmter, von medizinischen Einrichtungen bestimmter Art erbrachter Tätigkeiten der Gesundheitsversorgung vorgesehen ist.

Die Steuerbefreiungen nach Art. 132 MwStSystRL beruhen auf politischen Erwägungen, die nicht unbedingt alle völlig kohärent sind. Wie D. Berlin ausgeführt hat, gingen die auf dem Weg der Mehrwertsteuer-Harmonisierung erzielten Fortschritte häufig auf überaus praktische Erwägungen zurück, die wiederum häufig durch die Realitäten der nationalen Politik und regionale Besonderheiten vorgegeben wurden.²

Das Vorabentscheidungsersuchen der vorliegenden Rechtssache ist vom FG Niedersachsen im Kontext eines Rechtsstreits zwischen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, I, und dem FA H (Deutschland) über die Mehrwertsteuerbefreiung von Krankenhausleistungen, die von I in den Steuerjahren 2009–2012 erbracht wurden, vorgelegt worden. Das vorlegende Gericht hat festgestellt, dass die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften in einem gewissen Spannungsverhältnis zum Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL stünden, und daher beschlossen, dem Gerichtshof die Frage vorzulegen, wie diese Bestimmung auszulegen ist.

Vorab komme ich um den Hinweis nicht umhin, dass die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs hierzu in Teilen möglicherweise nicht immer völlig kohärent ist. Wie wir ebenfalls sehen werden, ergeben diese Schwierigkeiten sich zum Teil daraus, dass bestimmte in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL enthaltene Begriffe ihrerseits etwas unklar definiert und schwer anzuwenden sind. Die vorliegende Rechtssache bietet dem Gerichtshof somit die Gelegenheit, diese Rechtsprechung durch eine umfassende und systematische Prüfung dieser Bestimmung zu konkretisieren. Vor dieser Prüfung ist jedoch zunächst der einschlägige rechtliche Rahmen darzustellen.

II. Rechtlicher Rahmen

...³ (s. BeckRS 2021, 27484)

III. Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorabentscheidungsersuchen

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist eine GmbH, deren Gesellschaftszweck nach ihrer Satzung die Planung, die Einrichtung und der Betrieb eines auf Neurologie spezialisierten Krankenhauses ist. Die Tätigkeiten dieses Krankenhauses sind nach § 30 GewO staatlich genehmigt.

Bei den Patienten der Klägerin handelt es sich um Selbstzahler, die für die Behandlung Vorauszahlungen leisten, Privatversicherte, Beihilfeberechtigte, so genannte „Botschaftspatienten“, bei denen die Botschaft eines ausländischen Staates eine Kostenzusage erteilt, Angehörige der Bundeswehr, Patienten der Berufsgenossenschaften und Patienten der gesetzlichen Krankenversicherung.

Die Klägerin rechnete ihre Krankenhaus- und Heilbehandlungsleistungen und die damit eng verbundenen Umsätze zunächst auf der Grundlage tagesgleicher Pflegesätze ab, wie es auch bei Krankenhäusern iSv § 108 SGB V üblich war. Ärztliche Wahlleistungen wurden gesondert nach der Gebührenordnung für Ärzte (GOÄ) abgerechnet. Darüber hinaus wurde für Patienten, die in Einzel- oder Doppelzimmern untergebracht waren, eine zusätzliche Gebühr erhoben. Im Laufe der Zeit stellte die Klägerin ihr Abrechnungssystem schrittweise auf die Abrechnung nach Fallpau-

2 Vgl. Berlin, D., La directive TVA 2006/112 Bruylant Brüssel, 2020, 538.

3 ...

RECHTSPRECHUNG

schalen (sog. diagnosis related group (DRG)-System) um.⁴ Die Klägerin hat im Verfahren vor dem vorlegenden Gericht vorgetragen, dass im Jahre 2011 erst 15–20 % der Behandlungstage nach dem DRG-System abgerechnet worden seien.

19 Die Klägerin schloss am 28.6.2012 mit einer Trägerin der gesetzlichen Unfallversicherung eine Rahmenvereinbarung (iSd § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 Doppelbuchst. cc UStG) ab. Diese Vereinbarung trat ab 1.7.2012 in Kraft.

20 In ihren Mehrwertsteuererklärungen für die Jahre 2009–2012 behandelte die Klägerin ihre auf der Grundlage der Pflegesätze abgerechneten Krankenhausleistungen und die den Belegärzten in Rechnung gestellten Nutzungsentgelte als umsatzsteuerfreie Umsätze. Im Rahmen einer Steuerprüfung vertrat das zuständige FA jedoch die Auffassung, dass die vor dem 1.7.2012 ausgeführten Umsätze der Klägerin weit überwiegend nicht von der Mehrwertsteuer befreit seien, weil sie kein zugelassenes Krankenhaus iSv § 108 SGB V sei. Diese Ansicht wurde auch in der Entscheidung über den Einspruch gegen das Ergebnis der Prüfung und im Verfahren über die gegen diese Entscheidung erhobene Klage vertreten.

21 Die Klägerin erhob dann beim vorlegenden Gericht Klage und macht geltend, dass die fraglichen Umsätze nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL von der Mehrwertsteuer zu befreien seien, da sie von einem zugelassenen Krankenhaus erbracht worden seien, das Leistungen unter den gleichen Bedingungen erbringe wie eine Einrichtung des öffentlichen Rechts. Hierfür trägt die Klägerin vor, dass ihre Tätigkeit im Gemeinwohlinteresse erbracht werde, da sie erstens ein vergleichbares Leistungsspektrum wie öffentliche oder in einen Krankenhausplan eines Landes aufgenommene Einrichtungen anbiete, sie zweitens zu den in der Welt führenden Spezialkliniken für Neurochirurgie gehöre und sie drittens ihre Leistungen an jedermann, gleich, ob gesetzlich, privat oder nicht versichert, erbringe.

22 Das vorlegende Gericht stellt seinerseits fest, dass die Klägerin für die streitigen Zeiträume weder die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 Doppelbuchst. aa UStG noch nach § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 Doppelbuchst. cc UStG erfülle. Zum einen sei die von der Klägerin mit der Unfallkasse geschlossene Rahmenvereinbarung erst ab 1.7.2012 in Kraft getreten, und zum anderen erfülle die Klägerin nicht die Voraussetzungen des § 108 SGB V, wonach sie Anspruch auf Gleichstellung mit einem zugelassenen Krankenhaus hätte. Das vorlegende Gericht hat jedoch Zweifel an der Vereinbarkeit dieser Voraussetzungen mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL.

23 Insoweit ist das nationale Gericht geneigt, sich der Auffassung des V. und des XI. Senats des BFH anzuschließen, wonach diese Voraussetzungen über diejenigen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL hinausgingen. In Anbetracht der in § 108 SGB V vorgesehenen Voraussetzungen für die Einstufung als zugelassenes Krankenhaus im Sinne dieser Bestimmung würde nämlich dann, wenn private Krankenhäuser diese Voraussetzungen erfüllen müssten, um die Mehrwertsteuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können, die Begünstigung der Steuerbefreiung auf Krankenhäuser beschränkt, die bereits in einen Krankenhausplan aufgenommen seien oder die bereits einen Vertrag mit einem Krankenkassenverband oder einem Verband der Ersatzkassen abgeschlossen hätten. Andere private Krankenhäuser hätten nämlich wenig Aussicht auf Aufnahme in einen Krankenhausplan oder auf Abschluss eines solchen Vertrags, wenn innerhalb eines Bundeslandes bereits genügend Krankenhausbetten für einen bestimmten Fachbereich zur Verfügung ständen. Demzufolge würden gleichartige medizinische Leistungen unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob das die Leistungen erbringende Krankenhaus seine Aufnahme in einen Krankenhausplan oder den Abschluss eines Versorgungsvertrags mit einem staatlichen Krankenkassenverband oder einem Verband der Ersatzkassen zu einem früheren

oder späteren Zeitpunkt beantragt hätte, was mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität unvereinbar sei.

Sollte § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG als mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL unvereinbar anzusehen sein, stellte sich die Frage, ob die Klägerin sich auf diese Bestimmung dieser Richtlinie berufen könnte. Hierzu müssten die von der Klägerin erbrachten Krankenhausleistungen und die mit ihnen eng verbundenen Umsätze unter Bedingungen erbracht worden sein, die mit denjenigen, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbrächten, in sozialer Hinsicht vergleichbar seien.

Insoweit habe der XI. Senat des BFH entschieden, dass der deutsche Gesetzgeber nur insoweit gegen Art. 132 MwStSystRL verstoßen habe, als diese Bestimmung die Gewährung der Mehrwertsteuerbefreiung von der Voraussetzung abhängig mache, dass die betreffenden Leistungen von einer Einrichtung erbracht würden, die ein zugelassenes Krankenhaus iSv § 108 SGB V sei. Dagegen liege kein Verstoß gegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vor, soweit die nationalen Rechtsvorschriften diese Steuerbefreiung – etwa nach § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 Doppelbuchst. aa UStG, § 108 Abs. 2 und 3 SGB V, §§ 1 und 6 KHG und § 109 SGB V – von Voraussetzungen abhängig mache, die sich auf die personelle, räumliche und sachliche Leistungsfähigkeit des Krankenhauses sowie auf die Wirtschaftlichkeit ihrer Verwaltung bezögen.

Diese Auffassung stößt beim vorlegenden Gericht auf Bedenken. Für die Frage, ob die Umsätze unter „in sozialer Hinsicht vergleichbar [en Bedingungen]“ iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ausgeführt würden, müssten andere als die vom XI. Senat des BFH herangezogenen Kriterien gelten, nämlich vielmehr, ob die Kosten des überwiegenden Anteils der Patienten von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen würden.

Vor diesem Hintergrund hat das vorlegende Gericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG vereinbar mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, soweit die Steuerbefreiung für Krankenhäuser, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, daran geknüpft wird, dass die Krankenhäuser nach § 108 SGB V zugelassen sind?
2. Wenn Frage 1 zu verneinen ist: Unter welchen Voraussetzungen sind Krankenhausbehandlungen durch Krankenhäuser des privaten Rechts mit Krankenhausbehandlungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts „in sozialer Hinsicht vergleichbar“ iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL?

IV. Würdigung:

A. Vorbemerkungen

Da sowohl das vorlegende Gericht als auch die Beteiligten auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verwiesen haben, mag es sinnvoll sein, zunächst die Bedeutung dieses Begriffs zu klären. Schon bei kurzer Durchsicht der Rechtsprechung des Gerichtshofs zeigt sich nämlich, dass der Ausdruck „Grundsatz der steuerlichen Neutralität“ in mindestens drei verschiedenen Zusammenhängen verwendet wird.⁵

5 Vgl. zu den ersten beiden Bedeutungen EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11, Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716, DStRE 2013, 423 Rn. 47 u. 48. In einigen Urteilen werden diese verschiedenen Bedeutungen in der Darstellung der Rechtsprechung durch den Gerichtshof miteinander vermischt, was möglicherweise den Eindruck einer gewissen Verunsicherung über die Bedeutung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entstehen lässt, vgl. zB EuGH v. 29.10.2009 – C-174/08, NCC Construction Danmark, ECLI:EU:C:2009:669, DStRE 2010, 170 Rn. 40–44.

4 Das DRG-System ist ein System, mit dem Krankheitsfälle in verschiedene Gruppen eingeordnet werden.

RECHTSPRECHUNG

- 29 Erstens wird dieser Ausdruck häufig im Zusammenhang damit verwendet, dass eine Person, die für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen Mehrwertsteuer zu entrichten hatte, diese anschließend abziehen kann, wenn diese Gegenstände oder Dienstleistungen wiederum dazu bestimmt sind, für Zwecke einer steuerpflichtigen Tätigkeit verwendet zu werden.⁶ Dies ist eindeutig die vorrangige Bedeutung dieses Ausdrucks.
- 30 Zweitens wird der Grundsatz der steuerlichen Neutralität bisweilen im Bereich der Mehrwertsteuer als Ausdruck des Grundsatzes der Gleichbehandlung verstanden.⁷ Wird er in diesem Sinne verwendet, kann dieser Grundsatz natürlich gegen die Gültigkeit einer Bestimmung der MwStSystRL angeführt werden.⁸
- 31 Drittens verwendet der Gerichtshof diesen Ausdruck bisweilen im Zusammenhang mit dem Gebot der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer.⁹ Dem liegt im Wesentlichen der Gedanke zugrunde, dass gleichartige und miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen gleich zu behandeln sind.¹⁰ Dieser Grundsatz unterscheidet sich vom Gleichbehandlungsgrundsatz jedoch in gewissem Maße darin, dass er nicht als eine Art übergeordnete Regel des Primärrechts anzusehen ist, die für den Umfang eines Befreiungstatbestands maßgebend sein könnte.¹¹ In dieser (dritten) Bedeutung ist der Gedanke der fiskalischen Neutralität vielmehr ein Auslegungsgleichsatz, der zum Tragen kommt, wenn andere Auslegungsmethoden nicht zu einem eindeutigen Ergebnis führen.¹²
- 32 In der vorliegenden Rechtssache wird dieser Begriff in den Ausführungen des vorlegenden Gerichts und der Beteiligten zur Steuernneutralität in diesem dritten Sinne verwendet, dh iSd mit der MwStSystRL verfolgten Ziels, nämlich dass die Steuer möglichst wettbewerbsneutral sein sollte. Wie wir jedoch sehen werden, ist der Grundsatz der Gleichbehandlung als allgemeiner Rechtsgrundsatz auch für die Auslegung dieser Bestimmungen der MwStSystRL von Bedeutung.

6 Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 22.2.2001 – C-408/98, *Abbey National*, ECLI:EU:C:2001:110, DStRE 2001, 318 Rn. 24; v. 22.12.2010 – C-277/09, *RBS Deutschland Holdings*, ECLI:EU:C:2010:810, DStR 2011, 66 Rn. 38, und aus jüngerer Zeit v. 26.4.2017 – C-564/15, *Farkas*, ECLI:EU:C:2017:302, MwStR 2017, 413 mAnm Grube, Rn. 43, oder v. 26.4.2018 – C-81/17, *Zabrus Siret*, ECLI:EU:C:2018:283, MwStR 2018, 607 mAnm de Weerth, Rn. 32–34.

7 EuGH v. 13.3.2014 – C-599/12, *Jetair und BTWE Travel4you*, ECLI:EU:C:2014:144, MwStR 2014, 328 mAnm Vobbe, Rn. 53, und v. 17.12.2020 – C-449/19, *WEG Tevesstraße*, ECLI:EU:C:2020:1038, MwStR 2021, 152 mAnm Pickelmann, Rn. 48.

8 Vgl. zB EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15, *RPO*, ECLI:EU:C:2017:174, MwStR 2017, 312 mAnm Grube, Rn. 38.

9 Der Begriff der fiskalischen Neutralität stammt aus der liberalen Wirtschaftslehre, die insbes. dafür eintrat, ein strenges Ertragsziel für Steuern festzulegen. In der Praxis ist jedoch kein Steuersystem wirtschaftlich neutral, da das Verhalten der Wirtschaftsteilnehmer durch die Wahl der Besteuerungsgrundlage und des Steuersatzes zwangsläufig beeinflusst wird. Dementsprechend ist der Gedanke, dass Steuern im Allgemeinen neutral sein sollten, mehr oder weniger aufgegeben und die Rolle der Besteuerung als Instrument der wirtschaftlichen und sozialen Lenkung immer weiter bekräftigt worden. Vgl. Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, Paris, 2021, 4–7.

10 Vgl. in diesem Sinne zB EuGH v. 10.4.2008 – C-309/06, *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2008:211, DStRE 2008, 1395 Rn. 49.

11 Vgl. zB EuGH v. 19.7.2012 – C-44/11, *Deutsche Bank*, ECLI:EU:C:2012:484, DStR 2012, 1601 Rn. 45.

B. Erste Frage

Mit seiner ersten Frage möchte das nationale Gericht wissen, ob § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG in der auf den streitigen Besteuerungszeitraum anwendbaren Fassung mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vereinbar ist.

Insoweit ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens nicht dafür zuständig ist, über die Vereinbarkeit nationaler Vorschriften mit dem Unionsrecht zu entscheiden, sondern nach Art. 267 Abs. 1 AEUV nur über die Auslegung der Verträge sowie über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der EU.¹³

Demnach und in Anbetracht der Klarstellungen der nationalen Rechtsvorschriften, die die deutsche Regierung in ihrer Stellungnahme vorgenommen hat, ist die erste Frage mE im Kern dahin zu verstehen, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass er nationalen Rechtsvorschriften der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art entgegensteht, die einem privaten nichtuniversitären Krankenhaus die Mehrwertsteuerbefreiung nur dann gewähren, wenn dieses Krankenhaus entweder von den Trägern der gesetzlichen Unfallversicherung an der Versorgung beteiligt oder in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen ist (Plankrankenhäuser) oder einen Versorgungsvertrag mit einem Landesverband der Krankenkassen oder einem Verband der Ersatzkassen abgeschlossen hat oder wenn es im vorangegangenen Geschäftsjahr mindestens 40 % der in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen in geringerer als der von den Sozialversicherungsträgern zu erstattenden Höhe erbracht hat.

Zunächst ist insoweit natürlich als Ausgangspunkt festzuhalten, dass die verschiedenen Befreiungen in Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL eng auszulegen sind.¹⁴ Dies bedeutet, dass ihre Auslegung keine Wirkungen entfalten darf, die über das hinausgehen, was zur Erreichung der mit ihnen verfolgten Ziele erforderlich ist. Diese Ziele bestehen allgemein darin, bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien, um den Zugang zu bestimmten Dienstleistungen und die Lieferung bestimmter Gegenstände unter Vermeidung der höheren Kosten zu erleichtern, die entstünden, wenn diese Dienstleistungen und die Lieferung dieser Gegenstände der Mehrwertsteuer unterworfen wären.¹⁵ Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet jedoch nicht, dass die

12 Wie der Gerichtshof in seinem Urteil v. 7.3.2017 – C-390/15, *RPO*, ECLI:EU:C:2017:174, MwStR 2017, 312 mAnm Grube, Rn. 54, anerkannt hat, ist dem Unionsgesetzgeber, soweit er beim Erlass einer steuerlichen Maßnahme Entscheidungen politischer, wirtschaftlicher und sozialer Art zu treffen und divergierende Interessen in eine Rangfolge zu bringen oder komplexe Beurteilungen vorzunehmen hat, ein weites Ermessen zuzuerkennen. Dies gilt ebenso auf der nationalen Ebene, wenn eine Richtlinie den Mitgliedstaaten einen Ermessensspielraum einräumt, die in der Richtlinie festgelegten Kriterien nicht anzuwenden, sondern diese vielmehr vorzugeben. Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, ECLI:EU:C:2019:942, MwStR 2021, 156 mAnm Hüttemann, Nrn. 55–60 mwN).

13 Vgl. zB EuGH v. 17.7.2008 – C-347/06, *ASM Brescia*, ECLI:EU:C:2008:416, BeckRS 2008, 70793 Rn. 28.

14 Vgl. zB EuGH v. 2.7.2015 – C-334/14, *De Fruytier*, ECLI:EU:C:2015:437, MwStR 2015, 680 mAnm Grube, Rn. 18.

15 Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 5.10.2016 – C-412/15, *TMD*, ECLI:EU:C:2016:738, MwStR 2016, 999 mAnm Ehrlich, Rn. 30.

RECHTSPRECHUNG

Begriffe, mit denen die Ausnahmen konkretisiert werden, in einer Weise auszulegen sind, die diesen Zielen nicht gerecht würde und somit diesen Befreiungen ihre Wirkung nähme.¹⁶

37 Vor diesem Hintergrund sieht Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vor, dass die Mitgliedstaaten „Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden“, von der Steuer befreien. Ergänzend hierzu ist in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c geregelt, dass die Mitgliedstaaten auch „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden“, von der Steuer befreien.

38 Da diese beiden Bestimmungen im Wesentlichen lediglich konsolidierte Fassungen der früheren Bestimmungen von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten RL 77/388/EWG¹⁷ darstellen, sind sie in gleicher Weise auszulegen. Dementsprechend ist grundsätzlich auch von der Anwendbarkeit der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c RL 77/388 auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL auszugehen.¹⁸

39 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs dient die im jetzigen Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorgesehene Steuerbefreiung iVm der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie vorgesehenen dazu, die Kosten der medizinischen Versorgung dadurch zu senken¹⁹, dass die Voraussetzungen festgelegt werden, unter denen alle Leistungen, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen, von der Steuer befreit werden können.²⁰

40 Obwohl diese beiden Bestimmungen das gleiche Ziel verfolgen, haben sie jedoch einen unterschiedlichen Anwendungsbereich. Während unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie Dienstleistungen fallen, die in einer medizinischen Einrichtung erbracht werden, betrifft Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie Dienstleistungen, die außerhalb einer solchen Einrichtung erbracht werden, sei es am Wohnsitz oder Sitz des Leistungserbringers oder des Patienten oder an einem anderen Ort.²¹

41 Genauer gesagt ist die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorgesehene Steuerbefreiung an drei Voraussetzungen²² geknüpft, die sich jeweils beziehen auf:

- die Art der erbrachten Dienstleistung,
- die Art der Einrichtung, die die Dienstleistung erbringt, und

- die Art und Weise der Erbringung der Dienstleistung.²³

Was die erste Voraussetzung angeht, müssen nach dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL die betreffenden Dienstleistungen, um von der Mehrwertsteuer befreit zu werden, in eine der drei folgenden Kategorien fallen, nämlich

- sich auf die Krankenhausbehandlung eines Patienten, dh auf die Aufnahme und den Aufenthalt einer Person im Krankenhaus, beziehen²⁴ oder
- dem Schutz, der Aufrechterhaltung oder der Wiederherstellung der Gesundheit einer Person dienen²⁵ oder
- mit diesen ersten beiden Kategorien von Handlungen eng verbundene Umsätze betreffen.²⁶

Was die vorliegende Rechtssache betrifft, so ist diese erste Voraussetzung unstrittig. Ihre ihnen eigenen Schwierigkeiten bereiten vielmehr die anderen beiden Voraussetzungen, und zwar sowohl im Hinblick auf die Bestimmung ihres jeweiligen Anwendungsbereichs als auch die Art und Weise ihrer Anwendung. Ich schlage vor, diese Voraussetzungen jetzt nacheinander zu prüfen.

21 Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 2.7.2015 – C-334/14, De Fruytier, ECLI:EU:C:2015:437, MwStR 2015, 680 mAnm Grube, Rn. 19, und v. 18.9.2019 – C-700/17, Peters, ECLI:EU:C:2019:753, MwStR 2019, 856 mAnm Oelmaier, Rn. 20 u. 21. Im Gegensatz zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. b erfasst Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL jedoch nicht die mit den in der erstgenannten Bestimmung geregelten Gesundheitsdienstleistungen eng verbundenen Umsätze. Vgl. EuGH v. 13.3.2014 – C-366/12, Klinikum Dortmund, ECLI:EU:C:2014:143, MwStR 2014, 301 Rn. 32.

22 Beide Bestimmungen weisen weiterhin die Gemeinsamkeit auf, dass sie keine Voraussetzung in Bezug auf den Empfänger der steuerbefreiten Umsätze aufstellen.

23 Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge GA Sharpston v. 10.9.2009 – C-262/08, CopyGene, ECLI:EU:C:2009:541, BeckRS 2009, 70973, Nr. 27.

24 Wie vom Gerichtshof im Urteil v. 1.12.2005 – C-394/04 und C-395/04, Ygeia, ECLI:EU:C:2005:734, DStRE 2006, 286 Rn. 29 entschieden, kann für „Dienstleistungen, die ... den Komfort und das Wohlbefinden der Krankenhauspatienten verbessern sollen, in der Regel [keine] Steuerbefreiung gewährt werden [, es sei denn,] diese Leistungen [sind] zur Erreichung der therapeutischen Ziele unerlässlich ...“, die mit den Krankenhausbehandlungen und den ärztlichen Heilbehandlungen verfolgt werden, in deren Rahmen sie erbracht werden“.

25 Zur Art der medizinischen Leistungen, die befreit werden können, vgl. zB EuGH v. 8.6.2006 – C-106/05, L.u.P., ECLI:EU:C:2006:380, DStRE 2006, 811 Rn. 29; v. 10.6.2010 – C-262/08, CopyGene, ECLI:EU:C:2010:328, BeckRS 2010, 90722 Rn. 28, 40–52; v. 10.6.2010 – C-86/09, Future Health Technologies, ECLI:EU:C:2010:334, BeckRS 2010, 90725 Rn. 37; v. 2.7.2015 – C-334/14, De Fruytier, ECLI:EU:C:2015:437, MwStR 2015, 680 mAnm Grube, Rn. 28 u. 29; und v. 4.3.2021 – C-581/19, Frenetikexito, ECLI:EU:C:2021:167, MwStR 2021, 390 mAnm Huschens, Rn. 25 u. 26.

26 Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 2.7.2015 – C-334/14, De Fruytier, ECLI:EU:C:2015:437, MwStR 2015, 680 mAnm Grube, Rn. 28–31. Zum Begriff der eng verbundenen Tätigkeiten iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vgl. zB EuGH v. 6.11.2003 – C-45/01, Dornier, ECLI:EU:C:2003:595, DStRE 2004, 99 Rn. 33–35; v. 1.12.2005 – C-394/04 und C-395/04, Ygeia, ECLI:EU:C:2005:734, DStRE 2006, 286 Rn. 23–29; v. 25.3.2010 – C-79/09, Kommission/Niederlande, ECLI:EU:C:2010:171, BeckRS 2010, 90930 Rn. 51; und v. 10.6.2010 – C-86/09, Future Health Technologies, ECLI:EU:C:2010:334, BeckRS 2010, 90725 Rn. 49.

16 Vgl. zB EuGH v. 8.10.2020 – C-657/19, FA D/E, ECLI:EU:C:2020:811, MwStR 2020, 1059 mAnm Klabmann, Rn. 28.

17 ABl. 1977 L 145, 1.

18 Vgl. zB EuGH v. 18.9.2019 – C-700/17, Peters, ECLI:EU:C:2019:753, MwStR 2019, 856 mAnm Oelmaier, Rn. 18.

19 Vgl. zB EuGH v. 13.3.2014 – C-366/12, Klinikum Dortmund, ECLI:EU:C:2014:143, MwStR 2014, 301 Rn. 28.

20 Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 10.6.2010 – C-262/08, CopyGene, ECLI:EU:C:2010:328, BeckRS 2010, 90722 Rn. 27, und v. 13.3.2014 – C-366/12, Klinikum Dortmund, ECLI:EU:C:2014:143, MwStR 2014, 301 Rn. 29.

RECHTSPRECHUNG

1. Art der Einrichtung, die die betreffenden Leistungen erbringt

- 44 Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL können Dienstleistungen, die von Einrichtungen erbracht werden, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, nur dann von der Mehrwertsteuer befreit werden, wenn es sich bei ihnen um „Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen gleicher Art“ handelt. Zunächst sei darauf hingewiesen, dass der Gerichtshof bestätigt hat, dass dem in dieser Bestimmung verwendeten Begriff „Einrichtung“ ua zu entnehmen ist, dass es sich bei der betreffenden Einrichtung um eine „abgegrenzte Einheit“ handeln muss.²⁷ Da im Übrigen Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL einen anderen Anwendungsbereich hat als Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie, der sich auf die Erbringung persönlicher Heilbehandlungen außerhalb einer medizinischen Struktur bezieht, fallen nur abgegrenzte Einheiten in Form einer medizinischen Struktur, dh Einrichtungen, in denen verschiedene Ressourcen, insbes. personelle, technische, räumliche und finanzielle Ressourcen, zusammengeführt werden, unter diese konkrete Befreiung.²⁸
- 45 Was erstens die Art der Tätigkeit angeht, die diese Einrichtungen ausüben müssen, um diese Steuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können, muss es sich nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL um die einer Krankenanstalt, eines Zentrums für ärztliche Heilbehandlung, eines Zentrums für Diagnostik oder einer Einrichtung gleicher Art handeln.²⁹
- 46 Da diese Kategorien von Einrichtungen in der MwStSystRL nicht definiert sind, sind sie entsprechend ihrem üblichen Sinn im gewöhnlichen Sprachgebrauch zu verstehen.³⁰
- 47 Insoweit sind nach ihrem üblichen Sinn im gewöhnlichen Sprachgebrauch mit den Begriffen „Krankenanstalten“, „Zentren für ärztliche Heilbehandlung“ und „Zentren für Diagnostik“ Einrichtungen gemeint, deren Haupttätigkeit in der Ver-

sorgung von Kranken oder Verletzten besteht, deren Verletzungen zu komplex sind, um sie zu Hause oder ambulant behandeln zu können, oder in der Erbringung medizinischer Dienstleistungen zum Schutz, zur Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit von Menschen und in der Durchführung von Analysen zur Feststellung einer Krankheit oder Funktionsstörung eines Patienten.³¹

Was den Begriff der Einrichtungen „gleicher Art“ angeht, 48 ist dieser Begriff eindeutig dahin zu verstehen, dass damit medizinische Strukturen gemeint sind, in denen unterschiedliche Ressourcen zusammengeführt werden, um Tätigkeiten durchzuführen, die denjenigen einer Krankenanstalt, eines Zentrums für ärztliche Heilbehandlung oder eines Zentrums für Diagnostik gleichzustellen sind.

Zweitens sieht in Bezug auf den Status der Einrichtungen 49 Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vor, dass die betreffenden Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, die Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung nur dann in Anspruch nehmen können, wenn sie „ordnungsgemäß anerkannt“ sind. Insoweit geht aus der englischen Sprachfassung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL klar hervor, dass dieses Erfordernis für Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung, Zentren für Diagnostik und andere entsprechende Einrichtungen gilt, sofern sie keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind.³² In dieser Fassung ist nämlich davon die Rede, dass die Befreiung für „other duly recognised establishments of a similar nature [andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen gleicher Art]“ gilt; dem ist zu entnehmen, dass diese Voraussetzung auch für diejenige Einrichtung gilt, die den Maßstab bildet.

Zwar steht in den romanischen Sprachen, wie Spanisch, 50 Französisch, Italienisch, Portugiesisch und Rumänisch, die Wendung „ordnungsgemäß anerkannt“ nach dem Begriff der anderen Einrichtung (zB im Französischen: „et d'autres établissements de même nature dûment reconnus“), was den Ein-

27 Vgl. EuGH v. 2.7.2015 – C-334/14, De Fruytier, ECLI:EU:C:2015:437, MwStR 2015, 680 mAnm Grube, Rn. 35. Zum Beispiel hat der Gerichtshof entschieden, dass ein privatrechtliches Labor, das medizinische Analysen zu Diagnosezwecken durchführt, als eine Einrichtung „gleicher Art“ wie „Krankenanstalten“ und „Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik“ iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL qualifiziert werden muss, wenn die von dieser Art von Einrichtung durchgeführten Analysen im Hinblick auf ihren therapeutischen Zweck unter den Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ in der genannten Bestimmung fallen, vgl. EuGH v. 8.6.2006 – C-106/05, L.u.P., ECLI:EU:C:2006:380, DStRE 2006, 811 Rn. 35, und v. 10.6.2010 – C-262/08, CopyGene, ECLI:EU:C:2010:328, BeckRS 2010, 90722 Rn. 60. Dagegen übt eine Einrichtung, die in Form einer selbständigen Tätigkeit die Beförderung menschlicher Organe und dem menschlichen Körper entnommener Substanzen für Krankenanstalten und Labore durchführt, nicht die gleiche Art von konkreter Funktion aus, die von Einrichtungen der ärztlichen Versorgung und Diagnostik oder von Zentren, die für eine Qualifizierung als „Einrichtung gleicher Art“ iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL in Betracht kommen, durchgeführt wird, vgl. EuGH v. 2.7.2015 – C-334/14, De Fruytier, ECLI:EU:C:2015:437, MwStR 2015, 680 mAnm Grube, Rn. 36.

28 Diese Zusammenführung von Ressourcen ist das, was eine Krankenanstalt, ein Zentrum für ärztliche Heilbehandlung und ein Zentrum für Diagnostik gemeinsam haben. Hierin unterscheidet sich auch ein Zentrum für Gesundheitsdienstleistungen von einer ärztlichen oder arztnähnlichen Niederlassung, deren Leistungen ebenfalls befreit werden können, allerdings nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL.

29 In den Urteilen v. 23.2.1988 – 353/85, Kommission/Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:1988:82, BeckRS 2004, 70949, Rn. 32; v. 6.11.2003 – C-45/01, Dornier, ECLI:EU:C:2003:595, DStRE 2004, 99 Rn. 47, und v. 10.6.2010 – C-262/08, CopyGene, ECLI:EU:C:2010:328, BeckRS 2010, 90722 Rn. 58, hatte der Gerichtshof im Übrigen, ohne jede Begründung, entschieden, dass die jetzt in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL geregelte Steuerbefreiung Leistungen von „Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung“ betreffe, obwohl diese Zwecke weder aus dem Wortlaut noch dem Ziel erkennbar sind, das sich lediglich auf ärztliche Heilbehandlungen bezieht. Zwar stellt diese Bestimmung ein Erfordernis der „Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht“ auf, dies bezieht sich jedoch darauf, wie die betreffenden Leistungen erbracht werden, und nicht auf den Unternehmenszweck der sie erbringenden Einrichtungen. Hinzuweisen ist jedoch darauf, dass der Gerichtshof in seiner jüngeren Rechtsprechung nicht mehr auf die soziale Zweckbestimmung des Unternehmens, die die betreffende Einrichtung haben muss, abgestellt hat.

30 Vgl. zB EuGH v. 5.10.2016 – C-412/15, TMD, ECLI:EU:C:2016:738, MwStR 2016, 999 mAnm Ehrlich, Rn. 26, und meine Schlussanträge v. 10.4.2019 – C-291/18, Grup Servicii Petroliere, ECLI:EU:C:2019:302, BeckRS 2019, 5452, Nrn. 40–51).

31 Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 8.6.2006 – C-106/05, L.u.P., ECLI:EU:C:2006:380, DStRE 2006, 811 Rn. 35.

32 Vgl. in diesem Sinne zum Begriff der „anderen Einrichtungen gleicher Art“ EuGH v. 8.6.2006 – C-106/05, L.u.P., ECLI:EU:C:2006:380, DStRE 2006, 811 Rn. 41.

RECHTSPRECHUNG

druck erwecken könnte, dass diese Voraussetzung sich nur auf die „anderen Einrichtungen gleicher Art“ bezieht. Da diese anderen Einrichtungen gleicher Art jedoch am Ende einer Aufzählung einschlägiger Einrichtungen stehen, muss diese Aufzählung eindeutig dahin verstanden werden, dass sie die Art der Einrichtung, deren Leistungen für die Befreiung in Betracht kommen, lediglich veranschaulicht. Insoweit ist die Formulierung „ordnungsgemäß anerkannt“ dahin zu verstehen, dass sie alle Arten von medizinischen Einrichtungen erfasst, die in dieser Bestimmung genannt sind.

51 Um die Tragweite dieser Voraussetzung zu bestimmen, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Begriffe einer unionsrechtlichen Bestimmung, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten EU eine autonome und einheitliche Auslegung erhalten müssen.³³ Da Art. 132 MwStSystRL einen solchen Verweis nicht vornimmt, kann daraus geschlossen werden, dass die in den einzelnen Anwendungsvoraussetzungen der in dieser Vorschrift geregelten Steuerbefreiungen verwendeten Begriffe als autonome Begriffe des Unionsrechts zu betrachten und ihr Sinn und ihre Bedeutung daher unionsweit einheitlich auszulegen sind.

52 Der autonome Charakter des Begriffs „ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL darf jedoch nicht zu Missverständnissen mit Blick darauf führen, dass dieser Begriff, so wie er unionsrechtlich zu verstehen ist, seine Anwendung mit einem konkreten tatsächlichen Umstand verknüpft, nämlich mit der Stellung der betreffenden Einrichtung nach nationalem Recht.

53 Der Gerichtshof hat insoweit klargestellt, dass das Merkmal „ordnungsgemäß anerkannt“ weder ein förmliches Verfahren der Anerkennung voraussetzt noch ausschließt, dass ein Mitgliedstaat ein solches Verfahren vorsehen kann. Es ist deshalb grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen eine solche Anerkennung den Einrichtungen gewährt werden kann, die sie beantragen. Insoweit verfügen die Mitgliedstaaten über einen gewissen Ermessensspielraum.³⁴

54 Nach ständiger Rechtsprechung ist jedoch, wenn die Mitgliedstaaten über ein Ermessen verfügen, hiervon innerhalb der vom Unionsrecht gezogenen Grenzen Gebrauch zu machen. Insbes. kann das Bestehen eines solchen Ermessens die Grenzen des Begriffs der „ordnungsgemäßen Anerkennung“ einer medizinischen Einrichtung iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL nicht in Frage stellen.³⁵ Ebenso muss ein Mitgliedstaat, wenn er sein Ermessen ausübt, sicherstellen, dass er dies nicht in einer Weise tut, die eines der Ziele des Unionsrechts gefährden würde.³⁶

55 Daher sind mE zur Beantwortung der vom nationalen Gericht vorgelegten Frage Art und Umfang des Ermessensspielraums des Mitgliedstaats iSd Rechtsprechung zu prüfen. Dies erfordert eine Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL nicht nur nach dem Wortlaut dieser Bestimmung, sondern auch nach ihrem Kontext und den Zielen, die mit diesem Artikel und allgemeiner mit der Regelung, zu der er gehört, verfolgt werden.³⁷

56 Insoweit ist zum Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL festzustellen, dass der Begriff „ordnungsgemäß“ synonym für „erforderlich“ verwendet wird und der Begriff „anerkannt“ etwas Gefestigtes oder Bekanntes bezeichnet. Im Kontext dieser Bestimmung beziehen sich diese adjektivischen oder adverbialen Begriffe auf Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung oder Zentren für Diagnostik und andere Einrichtungen gleicher Art. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt sich somit eindeutig, dass der den Mitgliedstaaten eingeräumte Ermessensspielraum sich auf die Voraussetzungen für die Einstufung als Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung oder Zentren für Diagnostik und andere Einrichtungen gleicher Art bezieht.³⁸

57 Wie von der Kommission in ihren Erklärungen im Wesentlichen vorgetragen, ist diese Voraussetzung dahin zu verstehen, dass sie ausschließlich solche medizinischen Einrichtungen von der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiung ausnehmen soll, deren Tätigkeiten nicht gesetzlich oder durch die zuständigen berufsständischen Einrichtungen zugelassen sind. Jede Tätigkeit, selbst wenn sie rechtswidrig ist, ist nämlich steuerpflichtig und könnte gleichwohl in den Genuss einer ansonsten anwendbaren Steuerbefreiung kommen. Wäre daher das Erfordernis „ordnungsgemäß anerkannt“ in dieser Richtlinie nicht vorgesehen, würde dies dazu führen, dass eine nicht zugelassene medizinische Einrichtung in den Genuss der Befreiung käme oder zumindest kommen könnte.³⁹ Aus alledem folgt lediglich, dass nur eine Einrichtung, die als medizinische Einrichtung ordnungsgemäß anerkannt ist, Anspruch auf die Steuerbefreiung hat.

58 Dieses Ergebnis bestätigen sowohl der Kontext, in dem diese Wendung „ordnungsgemäß anerkannt“ verwendet wird, als auch das mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL verfolgte Ziel.

59 Was den Kontext angeht, sprechen mehrere Gesichtspunkte für diese Schlussfolgerung, nämlich der Grad der unionsrecht-

33 Vgl. entsprechend EuGH v. 29.10.2015 – C-174/14, Sadaçor, ECLI:EU:C:2015:733, MwStR 2016, 24 mAnm Sterzinger, Rn. 52–54.

34 EuGH v. 8.6.2006 – C-106/05, L.u.P., ECLI:EU:C:2006:380, DStRE 2006, 811 Rn. 42; v. 6.11.2003 – C-45/01, Dornier, ECLI:EU:C:2003:595, DStRE 2004, 99 Rn. 64 u. 81, und v. 10.6.2010 – C-262/08, CopyGene, ECLI:EU:C:2010:328, BeckRS 2010, 90722 Rn. 61–63.

35 Vgl. entsprechend Gutachten 3/15 (Vertrag von Marrakesch über den Zugang zu veröffentlichten Werken) v. 14.2.2017 (ECLI:EU:C:2017:114 Rn. 122).

36 Vgl. entsprechend Gutachten 3/15 (Vertrag von Marrakesch über den Zugang zu veröffentlichten Werken) v. 14.2.2017 (ECLI:EU:C:2017:114 Rn. 124).

37 Vgl. zB EuGH v. 14.5.2020 – C-667/18, Orde van Vlaamse Balies und Orde des barreaux francophones et germanophone, ECLI:EU:C:2020:372, BeckRS 2020, 8838 Rn. 25.

38 Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 10.6.2010 – C-262/08, CopyGene, ECLI:EU:C:2010:328, BeckRS 2010, 90722 Rn. 74, und v. 10.6.2010 – C-86/09, Future Health Technologies, ECLI:EU:C:2010:334, BeckRS 2010, 90725 Rn. 34. In beiden Rechtssachen leitet der Gerichtshof offenbar aus der verwaltungsrechtlichen Befugnis des Krankenhauses zur Ausübung seiner Tätigkeiten ab, dass es iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ordnungsgemäß anerkannt war.

39 Vgl. zB EuGH v. 11.6.1998 – C-283/95, Fischer, ECLI:EU:C:1998:276, DStRE 1998, 490 Rn. 21, und v. 17.2.2005 – C-453/02, C-462/02, Linneweber und Akritidis, ECLI:EU:C:2005:92, DStR 2005, 371 mAnm Zugmaier, Rn. 29.

RECHTSPRECHUNG

lich verwirklichten Harmonisierung, die allgemeine Systematik der MwStSystRL und die Systematik von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL.

60 Was als Erstes den Grad der unionsrechtlich verwirklichten Harmonisierung angeht, sei darauf hingewiesen, dass die Ausübung derjenigen Tätigkeiten, die nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL befreit werden können, wie etwa die Versorgung von Patienten und die ärztliche Versorgung, in den verschiedenen Mitgliedstaaten allgemein besonderen Voraussetzungen unterliegt. Auch wenn jedoch die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL nur für Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung, Zentren für Diagnostik und andere Einrichtungen gleicher Art gilt, werden weder durch die MwStSystRL im Besonderen noch durch das Unionsrecht im Allgemeinen die Voraussetzungen für die Ausübung dieser Tätigkeiten harmonisiert. In diesem Kontext ist die Regelung des Erfordernisses, dass die betreffende Einrichtung ordnungsgemäß anerkannt sein muss, lediglich ein Weg, dieser fehlenden Harmonisierung Rechnung zu tragen und zugleich das Erfordernis aufzustellen, dass die betreffenden Leistungen aus Sicht des betreffenden Mitgliedstaats rechtmäßig durchgeführt werden.

61 Was als Zweites die allgemeine Systematik der MwStSystRL angeht, sollten, da deren Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und Art. 132 Abs. 1 Buchst. c dasselbe Ziel verfolgen und sich somit gegenseitig ergänzen⁴⁰, die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Bestimmungen nach Möglichkeit im Einklang miteinander ausgelegt werden. An dieser Stelle mag darauf hingewiesen werden, dass nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL die fraglichen Leistungen „im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arzähnlichen Berufe“ durchgeführt werden müssen.⁴¹ Die Wendung „ordnungsgemäß anerkannt“ ist demnach dahin zu verstehen, dass sie sich auch, allerdings im Kontext einer juristischen Person, auf die Voraussetzungen für die Ausübung der betreffenden Tätigkeiten in dem betreffenden Mitgliedstaat bezieht.⁴²

62 Was als Drittes die Systematik von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL angeht, lässt sich feststellen, dass diese Bestimmung drei Voraussetzungen für die Befreiung vorsieht, von denen jede einen anderen Aspekt der Leistungen betrifft, die von der Steuer befreit werden können, nämlich die Art der Leistungen, die Art der Einrichtung, die sie erbringt, und die Bedingungen, unter denen sie ausgeführt werden. Insbes. aus dieser letztgenannten Voraussetzung folgt, dass die Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Bedingungen, unter denen die betreffenden Leistungen ausgeführt wurden, nur solche mit sozialem Charakter berücksichtigen dürfen. Könnten die Mit-

gliedstaaten demnach im Rahmen der in dieser Bestimmung vorgesehenen Voraussetzung, dass die in Rede stehende Einrichtung „ordnungsgemäß anerkannt“ ist, jedwede Anforderung stellen, sei es an die Art der erbrachten Dienstleistungen oder an die Bedingungen, unter denen diese Dienstleistungen erbracht werden, würde diesen beiden anderen Voraussetzungen ihre praktische Wirksamkeit weitgehend genommen.

Was das mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL verfolgte Ziel angeht, hat der Gerichtshof bereits hervorgehoben, dass mit dieser Bestimmung ua eine Senkung der Kosten von Gesundheitsdienstleistungen angestrebt wird.⁴³ In Anbetracht dieses Zwecks darf die Voraussetzung, dass privatrechtliche Einrichtungen als Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung, Zentren für Diagnostik oder Einrichtung gleicher Art „ordnungsgemäß anerkannt“ sein müssen, nicht zu eng ausgelegt werden, sondern vielmehr dahin, dass sie sich lediglich auf die Voraussetzungen im Bereich der medizinischen Qualifikationen und der nach den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen Standards beziehen, durch die gewährleistet werden soll, dass die erbrachte Gesundheitsversorgung von hoher Qualität ist.⁴⁴

Schließlich ist festzustellen, dass neben dem Wortlaut, dem Kontext und den mit dieser Bestimmung verfolgten Zielen auch der Auslegungsgrundsatz zu berücksichtigen ist, wonach eine Vorschrift möglichst so auszulegen ist, dass ihre Gültigkeit nicht infrage gestellt wird.⁴⁵

Zu den für die Gültigkeit der Ausübung der Befugnisse des Unionsgesetzgebers maßgebenden Regelungen gehört auch der Grundsatz der Gleichbehandlung. Dieser Grundsatz verlangt nach ständiger Rechtsprechung, vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich zu behandeln, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist. Hierzu sind die Merkmale, in denen sich unterschiedliche Sachverhalte voneinander unterscheiden, sowie ihre etwaige Vergleichbarkeit im Licht des Ziels und des Zwecks der in Rede stehenden Vorschriften zu

⁴⁰ Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 10.6.2010 – C-86/09, *Future Health Technologies*, ECLI:EU:C:2010:334, BeckRS 2010, 90725 Rn. 38.

⁴¹ Der Gerichtshof hat aus dieser Voraussetzung insbes. abgeleitet, dass das Ermessen der Mitgliedstaaten insoweit durch das Erfordernis begrenzt ist, zu gewährleisten, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung nur für Dienstleistungen von ausreichender Qualität gilt. Vgl. EuGH v. 18.9.2019 – C-700/17, *Peters*, ECLI:EU:C:2019:753, MwStR 2019, 856 mAnm Oelmaier, Rn. 34, und v. 5.3.2020 – C-48/19, X (*Mehrwertsteuerbefreiung für telefonische Beratungen*), ECLI:EU:C:2020:169, MwStR 2020, 305 mAnm Erdbrügger, Rn. 42.

⁴² Art. 133 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL soll es den Mitgliedstaaten bereits ermöglichen, die Gewährung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorgesehenen Befreiung davon abhängig zu machen, dass Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, „Preise ... verlangen [müssen, die] von den zuständigen Behörden genehmigt [sind] oder die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern“. Da der Unionsgesetzgeber mit Bedacht in einer gesonderten Bestimmung geregelt hat, wie die betreffenden Tätigkeiten durchgeführt werden müssen, und diese Prüfung bewusst auf die Prüfung der in sozialer Hinsicht geltenden Bedingungen begrenzt hat, kann dieser Gesichtspunkt nicht als gesondertes Prüfungskriterium berücksichtigt werden, da dem ersten Kriterium ansonsten seine praktische Wirkung genommen würde.

⁴³ Vgl. zB EuGH v. 1.12.2005 – C-394/04, C-395/04, *Ygeia*, ECLI:EU:C:2005:734, DStRE 2006, 286 Rn. 23.

⁴⁴ Vgl. in diesem Sinne zB EuGH v. 8.10.2020 – C-657/19, *FA D/E*, ECLI:EU:C:2020:811, MwStR 2020, 1059 mAnm Klabmann, Rn. 36 u. 37, und v. 5.3.2020 – C-48/19, X (*Mehrwertsteuerbefreiung für telefonische Beratungen*), ECLI:EU:C:2020:169, MwStR 2020, 305 mAnm Erdbrügger, Rn. 41 u. 42.

⁴⁵ Vgl. EuGH v. 19.11.2009 – C-402/07, C-432/07, *Sturgeon ua*, ECLI:EU:C:2009:716, NJW 2010, 43 Rn. 47.

RECHTSPRECHUNG

bestimmen und zu beurteilen. Dabei sind die Grundsätze und Ziele des betreffenden Bereichs zu berücksichtigen.⁴⁶

66 Im Fall von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ist, im Licht des mit dieser Bestimmung in erster Linie verfolgten Ziels, nämlich die Kosten für Gesundheitsdienstleistungen zu senken, die Situation, in der sich öffentliche und private Einrichtungen jeweils befinden, eindeutig als annähernd gleich anzusehen. Wenn demnach die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL nur für öffentliche Krankenhäuser gelten sollte, liefe dies auf eine Form der Ungleichbehandlung bei der steuerlichen Behandlung privater Krankenhäuser hinaus.

67 Daher hat der Unionsgesetzgeber auch privaten Einrichtungen die Möglichkeit der Freistellung eingeräumt. Er hat diese Möglichkeit indes auf besondere Voraussetzungen beschränkt und damit eine gewisse Ungleichbehandlung zwischen öffentlichen und privaten Krankenhäusern beibehalten, da nur Letztere nachweisen müssen, dass sie die in dieser Bestimmung vorgesehenen besonderen Voraussetzungen erfüllen. Es stimmt, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine solche Ungleichbehandlung selbstverständlich eindeutig unter bestimmten Umständen objektiv gerechtfertigt sein kann.⁴⁷ Hier wäre jedoch, würde die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL enthaltene Voraussetzung, dass die betreffende Einrichtung „ordnungsgemäß anerkannt“ sein muss, dahin verstanden, dass sie die Mitgliedstaaten dazu ermächtigen würde, ausschließlich für privatrechtliche Einrichtungen bestimmte andere besondere Anforderungen vorzusehen als ihre Zulassung durch berufsständische Einrichtungen und Ähnliches, um ihre Tätigkeit unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für öffentliche Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, ausüben zu können, kaum ein Grund ersichtlich, der eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte.

68 Demgegenüber ist jedoch die Anforderung, dass private Organisationen nachweisen müssen, dass sie zur Ausübung ihrer medizinischen Tätigkeiten befugt sind, voll und ganz gerechtfertigt, da private Organisationen naturgemäß keine dem Staat zuzurechnenden Einrichtungen sind und daher nicht unmittelbar seiner Aufsicht unterliegen, so dass die Mitgliedstaaten zulässigerweise Anerkennungsverfahren vorgesehen haben, um zu gewährleisten, dass sie angemessene berufliche Standards erfüllen.

69 Um mich sodann dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, hier iSd Wettbewerbsneutralität, zuzuwenden, habe ich bereits darauf hingewiesen, dass der Letztere als ein Ziel des Mehrwertsteuerrechts, nicht aber als echter, übergeordneter, verbindlicher und inhaltlich durch die MwStSystRL niemals infrage zu stellender Grundsatz anzusehen ist. Der Gerichtshof hat jedoch bereits entschieden, dass dieser Grundsatz verlangt, die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorgesehene Steuerbefreiung so weit wie möglich so auszulegen, dass alle Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Mehrwertsteuererhebung gleichbehandelt werden. Dieser

Grundsatz würde, so der Gerichtshof, insbes. dann verletzt, wenn die Steuerbefreiung für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im (jetzigen) Art. 132 Abs. 1 Buchst. c von der Rechtsform abhängig gemacht würde, in der der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübt.⁴⁸

Zwar können, ebenso wie im Fall der Gleichbehandlung, 70 bestimmte Unterscheidungen zwischen öffentlichen und privaten Krankenhäusern im Interesse der Gewährleistung der Fairness des Wettbewerbs gerechtfertigt sein. Im Bereich der Mehrwertsteuer zwischen Wirtschaftsteilnehmern zB nach ihrer Leistungsfähigkeit in Bezug auf Personal, Räumlichkeiten, Ausstattung oder die wirtschaftliche Effizienz ihrer Verwaltung zu unterscheiden, wie dies offenbar von einigen deutschen Gerichten in Betracht gezogen wird, dürfte im Licht des mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL verfolgten Ziels indes nicht in Betracht kommen. Es kann festgehalten werden, dass es allgemein nicht die Absicht des Unionsgesetzgebers war, Träger der Privatmedizin steuerlich zu benachteiligen, sondern vielmehr dafür zu sorgen, dass der Wettbewerb zwischen ihnen und den öffentlichen Einrichtungen fair bleibt.

Folglich belegen mE sowohl der Wortlaut, der Kontext als 71 auch die mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL verfolgten Ziele ebenso wie die Notwendigkeit, jede Bestimmung so auszulegen, dass ihre Gültigkeit nicht infrage gestellt wird, dass das Ermessen, über das die Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Voraussetzungen verfügen, unter denen eine Einrichtung des Privatrechts als „ordnungsgemäß anerkannt“ anzusehen ist, sich ausschließlich auf solche Voraussetzungen erstreckt, die erfüllt sein müssen, damit eine Einrichtung ordnungsgemäß befugt ist, innerhalb einer Struktur, in der Ressourcen zusammengeführt werden, die Leistungen der Gesundheits- und medizinischen Versorgung auszuführen, die unter diese Steuerbefreiung fallen. Im Wesentlichen bezieht sich das Erfordernis der „ordnungsgemäßen Anerkennung“ daher nur auf berufliche Standards.

Zu diesem Ergebnis komme ich, ohne zu übersehen, dass 72 der Gerichtshof in Rn. 53 seines Urteils v. 8.6.2006 – C-106/05, L.u.P., ECLI:EU:C:2006:380, DStRE 2006, 811, unter Verweis auf das Urteil Dornier⁴⁹ festgestellt hat, dass die nationalen Behörden nach dem Unionsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte außer dem mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundenen Gemeinwohlinteresse und der Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, insbes. den Umstand berücksichtigen können, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden.

In der folgenden Rn. jenes Urteils (Rn. 54) kommt der 73 Gerichtshof zu dem Schluss, dass „der betreffende Mitgliedstaat das ihm nach dieser Bestimmung zustehende Ermessen nicht dadurch überschritten hat, dass er [für die Anwendung von

46 Vgl. EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15, RPO, ECLI:EU:C:2017:174, MwStR 2017, 312 mAnm Grube, Rn. 41 u. 42.

47 Vgl. EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15, RPO, ECLI:EU:C:2017:174, MwStR 2017, 312 mAnm Grube, Rn. 52 u. 53.

48 Vgl. zB EuGH v. 10.9.2002 – C-141/00, Kügler, ECLI:EU:C:2002:473, DStRE 2002, 1196 Rn. 30.

49 EuGH v. 6.11.2003 – C-45/01, Dornier, ECLI:EU:C:2003:595, DStRE 2004, 99.

RECHTSPRECHUNG

Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL] verlangt, dass mindestens 40 % der medizinischen Analysen de[s] betreffenden Labors Personen zugutekommen, die bei einem Träger der Sozialversicherung versichert sind“.

74 Es führt indes nichts an der Feststellung vorbei, dass diese Beurteilung tatsächlich grundlegend von derjenigen im Urteil Dornier abweicht, auf das abzustellen der Gerichtshof behauptet. Wie der Gerichtshof in Rn. 53 des Urteils L.u.P. festgestellt hat, war Gegenstand des Urteils Dornier lediglich, den nationalen Behörden zu ermöglichen, im Rahmen der Prüfung, ob eine privatrechtliche Einrichtung als ordnungsgemäß anerkannt angesehen werden kann, zu berücksichtigen, dass die Kosten für die durch eine Einrichtung erbrachte Behandlung unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden.⁵⁰ Im Urteil Dornier ging es nicht darum, den Mitgliedstaaten zu ermöglichen, den betreffenden Einrichtungen eine Anforderung aufzuerlegen, einen bestimmten Prozentsatz von Umsätzen auszuführen, für die die Kosten von Krankenkassen übernommen worden sind, damit diese Umsätze nach der Anforderung der „ordnungsgemäßen Anerkennung“ nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL von der Steuer befreit werden können. Im Gegenteil stellte der Gerichtshof in Rn. 75 des Urteils Dornier fest, dass, wenn eine Einrichtung Leistungen erbringt, die denen anderer Wirtschaftsteilnehmer vergleichbar sind, die die gleichen Behandlungen durchführen, „der bloße Umstand, dass die Kosten dieser Leistungen nicht vollständig von den Trägern der Sozialversicherung übernommen werden, keine unterschiedliche Behandlung der Leistungserbringer in Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht [rechtfertigt]“.

75 All dies zeigt, dass der Gerichtshof im Urteil Dornier lediglich klarstellen wollte, dass diese Voraussetzung der ordnungsgemäßen Anerkennung unter bestimmten Umständen als erfüllt angesehen werden kann.⁵¹ Wenn medizinische Verfahren und Leistungen vom Krankenversicherungssystem übernommen werden, darf sicherlich angenommen werden, dass die Einrichtung, die diese Tätigkeiten ausgeführt hat, ordnungsgemäß befugt ist, ihre Tätigkeit auszuüben.⁵² Umgekehrt gilt dies jedoch nicht. Dass eine Klinik oder ein Kran-

kenhaus sich hauptsächlich oder sogar ausschließlich auf private Patienten stützt, bedeutet keineswegs, dass diese Einrichtung von den nationalen Behörden nicht ordnungsgemäß anerkannt ist. Selbstverständlich kann es von verschiedenen Faktoren abhängen, ob Krankenversicherungssysteme zum Tragen kommen.

Jedenfalls hat der Gerichtshof im Urteil L.u.P. (in Rn. 36 jenes Urteils) festgestellt, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet, dass für die betreffenden Leistungen „je nachdem, an welchem Ort sie durchgeführt werden, eine andere Mehrwertsteuerregelung gilt, wenn ihre Qualität angesichts der Ausbildung der betreffenden Dienstleistungserbringer gleichwertig ist“.⁵³ Daraus folgt zwangsläufig, dass ein Mitgliedstaat zwei identische Leistungen im Hinblick auf die Voraussetzung der ordnungsgemäßen Anerkennung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL nicht unterschiedlich behandeln darf, je nachdem, welcher Anteil der von der betreffenden Einrichtung erbrachten Umsätze vom Krankenversicherungssystem übernommen wird, da eine solche Voraussetzung mit der Qualität der erbrachten Gesundheitsversorgung nicht in Verbindung steht.⁵⁴

Soweit der Gerichtshof daher in Rn. 54 des Urteils L.u.P. 77 offenbar der Auffassung war, dass der den Mitgliedstaaten durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL eingeräumte Ermessensspielraum es ihnen erlauben würde, eine Anforderung vorzusehen, wonach das betreffende medizinische Zentrum als Voraussetzung für eine Anerkennung einen bestimmten Anteil von über die Krankenversicherungssysteme versicherten Patienten behandeln müsse, ist diese Auffassung, bei allem Respekt, unzutreffend und wird weder durch den eigentlichen Gesetzestext noch durch die frühere Rechtsprechung gestützt. Die Voraussetzung der ordnungsgemäßen Anerkennung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ermöglicht den Mitgliedstaaten lediglich, dafür Sorge zu tragen, dass die medizinischen Einrichtungen angemessene Standards der Gesundheitsversorgung erfüllen. Sie sollte nicht dahin ausgelegt werden, dass sie den Mitgliedstaaten ermöglicht, private Gesundheitsdienstleister in ein öffentliches Gesundheitssystem gewissermaßen hineinzudrängen, indem sie sie mehrwertsteu-

50 Vgl. Rn. 72 u. 73 des Urteils Dornier. Auch Rn. 65 des Urteil v. 10.6.2010 – C-262/08, CopyGene, ECLI:EU:C:2010:328, BeckRS 2010, 90722, verstehe ich in diesem Sinne. Zwar stellte der Gerichtshof in Rn. 75 jenes Urteils fest, dass der Umstand, dass einer Einrichtung von den zuständigen Gesundheitsbehörden eine Genehmigung zum Umgang mit Nabelschnurstammzellen erteilt wurde, allein nicht schon automatisch zu einer Anerkennung unter dem Gesichtspunkt des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL führen kann. Der Umgang mit Stammzellen kann jedoch, selbst wenn die Zellen zur Verwendung beim Menschen bestimmt sind, anderen Zwecken dienen als einer ärztlichen Heilbehandlung oder Diagnostik, so etwa der Forschung. Dementsprechend stellte der Gerichtshof fest, dass ein solcher Umstand „für die Annahme [spricht], dass [eine Einrichtung] Tätigkeiten ausübt, die sich auf die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung beziehen. Eine solche Genehmigung kann daher ein Indiz dafür sein, dass [dieses Rechtssubjekt] gegebenenfalls im Sinne von [Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL], „ordnungsgemäß anerkannt“ worden ist“, ohne dass dies jedoch allein schon automatisch zu dem Schluss auf eine ordnungsgemäße Anerkennung dieser Einrichtung in dem betreffenden Mitgliedstaat als Krankenhaus, Zentrum für ärztliche Heilbehandlung, Zentrum für Diagnostik oder Einrichtung gleicher Art führen muss.

51 Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 10.6.2010 – C-262/08, CopyGene, ECLI:EU:C:2010:328, BeckRS 2010, 90722 Rn. 71: „[Der Umstand, dass die nationalen Behörden berücksichtigen dürfen, dass eine Einrichtung für ihre Tätigkeiten keine Unterstützung erhalten hat und diese nicht vom Sozialversicherungssystem übernommen werden, bedeutet nicht], dass eine Steuerbefreiung ... regelmäßig auszuschließen ist, wenn die Kosten der Dienstleistungen von den Einrichtungen der sozialen Sicherheit nicht erstattet werden“.

52 Insoweit wird stillschweigend vorausgesetzt, dass es formallogisch im Sinne einer Beweiserheblichkeit auf die ordnungsgemäße Zulassung der Einrichtung als Voraussetzung dafür ankommt, dass die erbrachten Leistungen von Krankenversicherungssystemen übernommen werden.

53 Hervorhebung nur hier.

54 Hingewiesen sei darauf, dass der Gerichtshof wiederholt Änderungen an seiner Rechtsprechung zur Auslegung der Steuerbefreiung nach dem jetzigen Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorgenommen hat. Vgl. als Beispiel für ein Urteil, mit dem ein früherer Lösungsansatz aufgegeben wurde, EuGH v. 7.9.1999 – C-216/97, Gregg, ECLI:EU:C:1999:390, DStRE 1999, 803 Rn. 15, oder zu einem Urteil, mit dem ein vorangegangenes Urteil nicht wörtlich ausgelegt wird, um von einem früheren Urteil abzuweichen, EuGH v. 18.9.2019 – C-700/17, Peters, ECLI:EU:C:2019:753, MwStR 2019, 856 mAnm Oelmaier, Rn. 35.

RECHTSPRECHUNG

erlich benachteiligend behandelt. Wie soeben ausgeführt, war die hiervon offenbar abweichende Auffassung, die der Gerichtshof in Rn. 54 des Urteils L.u.P. vertreten hat, wiederum bei allem Respekt, mE fehlerhaft; ihr sollte daher jetzt nicht gefolgt und sie sollte jetzt nicht angewandt werden.

- 78 Insoweit schlage ich dem Gerichtshof vor, klarzustellen, dass die Wendung „ordnungsgemäß anerkannt“ sich auf die Voraussetzungen bezieht, die erfüllt sein müssen, damit diese Einrichtung unter dem Gesichtspunkt der beruflichen Standards befugt ist, in dem betreffenden Mitgliedstaat die Tätigkeit einer Krankenanstalt, eines Zentrums für ärztliche Heilbehandlung, eines Zentrums für Diagnostik oder einer Einrichtung gleicher Art auszuüben. In Ermangelung einer Harmonisierung auf diesem Gebiet verfügen die Mitgliedstaaten eindeutig über ein erhebliches Maß an nationaler Autonomie. Soweit nach den nationalen Rechtsvorschriften nur Leistungen, die von einer zur Ausübung dieser Tätigkeiten ordnungsgemäß zugelassenen Einrichtung der Gesundheitsversorgung erbracht werden, vom Sozialversicherungssystem übernommen werden können, kann eine Einrichtung sich zum Nachweis dafür, dass sie iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL als ordnungsgemäß anerkannt anzusehen ist, darauf berufen, dass ihre Leistungen im Wesentlichen erstattet werden.

2. Art und Weise der Erbringung der betreffenden Leistungen: Voraussetzung der „in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen“

- 79 Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL können Krankenhausbehandlungen, ärztliche Heilbehandlungen oder eng damit verbundene Umsätze nur dann von der Mehrwertsteuer befreit werden, wenn sie von einer Einrichtung erbracht werden, die in eine der in dieser Bestimmung genannten Kategorien fällt. Handelt es sich bei der Einrichtung darüber hinaus jedoch um eine Einrichtung des Privatrechts, müssen die betreffenden Dienstleistungen unter „Bedingungen“ bewirkt werden, die mit denjenigen Bedingungen „in sozialer Hinsicht vergleichbar“ sind, die gelten, wenn diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden.⁵⁵
- 80 Hervorzuheben ist zunächst, dass in Anbetracht dessen, dass die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der MwStSystRL den Grundsatz der Rechtssicherheit zu beachten haben⁵⁶, die „in sozialer Hinsicht vergleichbar[en Bedingungen]“, die eine private medizinische Einrichtung erfüllen muss, die ihre Befreiung von der Mehrwertsteuer auf dieser Grundlage begehrt, im nationalen Recht festgelegt sein müssen. Es wäre nicht ausreichend, wenn diese Voraussetzungen von der betreffenden Steuerverwaltung zum Zeitpunkt des Antrags auf Mehrwertsteuerbefreiung festgelegt würden. Eine private medizinische Einrichtung kann nämlich erst durch allgemein geltende und

veröffentlichte Rechtsvorschriften Kenntnis davon haben, welches die in sozialer Hinsicht bestehenden Bedingungen tatsächlich sind, die sie zu erfüllen hat, wenn sie die Befreiung in Anspruch nehmen will.

Außerdem ist es insoweit ausreichend, wenn das private Krankenhaus oder die entsprechende medizinische Einrichtung die vom Mitgliedstaat aufgestellten rechtlichen Anforderungen von sich aus erfüllt, um die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorgesehene Befreiung in Anspruch nehmen zu können. Jedes andere Ergebnis hätte zur Folge, dass ein Mitgliedstaat private medizinische Einrichtungen vom Anwendungsbereich der Steuerbefreiung in dieser Bestimmung vollständig ausschließen könnte, indem er sich einfach dafür entscheidet, für solche privaten Einrichtungen keine sozialen Verpflichtungen vorzusehen, die denjenigen vergleichbar sind, die für öffentliche Einrichtungen gesetzlich vorgeschrieben sind.

82 Wenn nach Ansicht einer privaten Einrichtung die in den einschlägigen Rechtsvorschriften vorgesehenen Bedingungen mit für ein öffentliches Krankenhaus geltenden Bedingungen in sozialer Hinsicht weder identisch noch auch nur vergleichbar sind, muss diese Einrichtung die Möglichkeit haben, die Gültigkeit dieser Kriterien anzufechten. Soweit sich insbes. herausstellen sollte, dass die nationalen Rechtsvorschriften bestimmte Bedingungen enthielten, die mit einer für die öffentlichen Einrichtungen geltenden Verpflichtung nicht identisch sind, müssen die nationalen Gerichte insbes. prüfen, ob ein Mitgliedstaat dies hinreichend rechtfertigen kann. Dies setzt voraus, dass zwischen jeder dieser Bedingungen und einer vergleichbaren Bedingung in sozialer Hinsicht, die für ein öffentliches Krankenhaus, medizinisches Zentrum oder eine entsprechende medizinische Einrichtung gilt, ein Zusammenhang besteht.

83 Insoweit ist festzustellen, dass die MwStSystRL nicht näher konkretisiert, was mit den „Bedingungen“, die mit den für ärztliche Heilbehandlungen erbringende öffentliche Krankenhäuser geltenden Bedingungen „in sozialer Hinsicht vergleichbar“ sind, gemeint ist.⁵⁷ Ebenso wie bei der Voraussetzung der „ordnungsgemäßen Anerkennung“ bedeutet dies nicht, dass dieser Begriff iSd nationalen Rechts zu verstehen ist, sondern dass die Mitgliedstaaten im Rahmen der Definition dieses Begriffs über einen Ermessensspielraum verfügen, die Bedingungen in sozialer Hinsicht festzulegen, die öffentlichen Einrichtungen, die medizinische Dienstleistungen erbringen, einhalten müssen. Ferner müssen diese Voraussetzungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL auch von privaten Einrichtungen eingehalten werden, damit ihre Dienstleistungen befreit werden können.

55 Hinzuweisen ist darauf, dass diese Voraussetzung in dem ursprünglichen Kommissionsvorschlag der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (ABl. Nr. C 80/1) nicht enthalten war. Vgl. Schlussanträge GA Sharpston v. 10.9.2009 – C-262/08, CopyGene, ECLI:EU:C:2009:541, BeckRS 2009, 70973, Nr. 82.

56 EuGH v. 9.6.2016 – C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, ECLI:EU:C:2016:417, MwStR 2016, 614 mAnm Engler, Rn. 49.

57 Insoweit hat der Gerichtshof in Rn. 24 des Urteils v. 5.3.2020 – C-211/18, Idealmed III, ECLI:EU:C:2020:168, MwStR 2020, 369 mAnm Klabmann, festgestellt, dass diese „Bestimmung die Aspekte der betreffenden Heilbehandlungen, die für die Beurteilung der Anwendbarkeit dieser Bestimmung verglichen werden müssen, nicht genau definiert“. Dies sollte jedoch nicht zu eng verstanden werden. Aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL geht nämlich eindeutig hervor, dass das, was „in sozialer Hinsicht vergleichbar“ sein muss, die Voraussetzungen sind, unter denen die für eine Befreiung in Betracht kommenden Dienstleistungen erbracht werden, und nicht lediglich, wie dieser Absatz nahelegen könnte, der Inhalt dieser Dienstleistungen.

RECHTSPRECHUNG

84 Zwar hat der Gerichtshof entschieden, dass unter den Begriff „Bedingungen ... in sozialer Hinsicht“ Belange wie die Preisfestsetzung für medizinische Leistungen⁵⁸ oder die Modalitäten für die Kostenübernahme für Leistungen durch die Einrichtungen der sozialen Sicherheit eines Mitgliedstaats fallen können.⁵⁹ Er hat jedoch zu keinem Zeitpunkt versucht, den Inhalt dieser Voraussetzung allgemeiner und systematisch zu bestimmen. Die vorliegende Rechtssache dürfte eine geeignete Gelegenheit für eine solche Klarstellung bieten.

85 Insoweit steht, wie bereits ausgeführt, fest, dass der Sinn und die Bedeutung einer Bestimmung in der Regel ua anhand des Wortlauts, des Kontexts und des mit der betreffenden Bestimmung verfolgten Ziels zu bestimmen sind. Während zum Kontext nicht viel zu sagen ist, lassen die Ziele und der Wortlaut dieser Bestimmung eine Klärung der Bedeutung dieses Begriffs zu.

86 Was die mit der dritten Voraussetzung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL verfolgten Ziele angeht, dürfte auf der Hand liegen, dass dieses darin besteht, zu verhindern, dass private Einrichtungen von der Mehrwertsteuer befreite Dienstleistungen anbieten, ohne denselben Verpflichtungen in sozialer Hinsicht zu unterliegen wie entsprechende öffentlich-rechtliche Einrichtungen. Dies ist daher möglicherweise lediglich eine andere Formulierung für die für öffentliche Dienstleistungen geltenden Verpflichtungen sozialer Art, denen öffentliche Krankenhäuser und andere medizinische Einrichtungen unterliegen.⁶⁰ Diese Voraussetzung konkretisiert insbes. die Grundsätze der Nichtdiskriminierung und der steuerlichen Neutralität zwischen privaten und öffentlichen Einrichtungen, insbes. da zum einen die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie mit ihnen eng verbundene Tätigkeiten der Letzteren stets befreit sind und zum anderen die Ersteren nicht zwangsläufig denselben für öffentliche Dienstleistungen geltenden Verpflichtungen in sozialer Hinsicht unterliegen.

87 Was den Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL angeht, ergibt sich bereits aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, dass ein Vergleich zwischen öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern einerseits und privaten Krankenhäusern andererseits vorzunehmen ist.

58 EuGH v. 5.3.2020 – C-211/18, Idealmed III, ECLI:EU:C:2020:168, MwStR 2020, 369 mAnm Klabmann, Rn. 28.

59 EuGH v. 5.3.2020 – C-211/18, Idealmed III, ECLI:EU:C:2020:168, MwStR 2020, 369 mAnm Klabmann, Rn. 31. Der Gerichtshof stellte insoweit fest, dass die Modalitäten „einschlägig sind“, ohne jedoch näher zu konkretisieren, unter welchen Voraussetzungen, oder welche Folgen dies für die Prüfung hat.

60 Diese Verpflichtungen stehen somit implizit damit im Zusammenhang, dass die betreffenden Dienstleistungen als Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse iSv Art. 106 AEUV anzusehen sind. Mit den Bestimmungen von Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL sollen nämlich bestimmte Tätigkeiten von der Steuer befreit werden, weil sie im Allgemeininteresse liegen. Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 5.3.2020 – C-211/18, Idealmed III, ECLI:EU:C:2020:168, MwStR 2020, 369 mAnm Klabmann, Rn. 26, und dazu, dass die von einem Krankenhaus, einem Zentrum für medizinische Behandlung oder Diagnostik erbrachten Dienstleistungen als Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse anzusehen sind, EuGH v. 25.10.2001 – C-475/99, Ambulanz Glöckner, ECLI:EU:C:2001:577, EuZW 2002, 25 Rn. 55, und v. 12.7.2001 – C-368/98, Vanbraekel ua, ECLI:EU:C:2001:400, NJW 2001, 3397 Rn. 48.

Da das Ziel dieser Voraussetzung darin besteht, einen fairen Wettbewerb zwischen öffentlichen und privaten Einrichtungen zu gewährleisten, hat diese Voraussetzung zwei Seiten. Sie verhindert, dass private Einrichtungen von der Mehrwertsteuer befreite Dienstleistungen anbieten, soweit sie nicht dieselben Verpflichtungen übernehmen, die für öffentliche Dienstleistungen und öffentliche Einrichtungen gelten. Da umgekehrt die von öffentlichen Einrichtungen erbrachten Dienstleistungen stets von der Mehrwertsteuer befreit sind, ermöglicht sie privaten Einrichtungen, die denselben Verpflichtungen unterliegen (oder sie von sich aus übernehmen), diese Mehrwertsteuerbefreiung ebenfalls in Anspruch zu nehmen.

Aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ergibt sich, dass dieser Vergleich anhand der konkreten, von einer medizinischen Einrichtung ausgeführten Tätigkeiten vorzunehmen ist. Dies bedeutet wiederum, dass eine private medizinische Einrichtung auch die Wahlmöglichkeit haben muss, sich für bestimmte ihrer Tätigkeiten gegen eine Einhaltung der Anforderung zu entscheiden, die sich aus den geltenden in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen ergibt, und folglich für diese Tätigkeiten die Mehrwertsteuerbefreiung nicht in Anspruch zu nehmen.⁶¹

3. Auslegung der Begriffe „vergleichbar“, „in sozialer Hinsicht“ und „Bedingungen“

Um den Umfang des Vergleichs zu bestimmen, den die nationalen Gerichte zur Beurteilung der Vereinbarkeit der von einem Mitgliedstaat für private Einrichtungen, die die Mehrwertsteuerbefreiung in Anspruch nehmen wollen, aufgestellten Bedingungen in sozialer Hinsicht mit dem Unionsrecht vorzunehmen haben, ist sodann die Bedeutung des Substantivs „Bedingung“ sowie der adverbialen Bestimmung bzw. des Adjektivs „in sozialer Hinsicht“ und „vergleichbar“ zu bestimmen.

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL nicht schon jede Art von Verpflichtung

61 Da jedoch Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL für die Prüfung, ob die von einem Mitgliedstaat aufgestellte Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer Tätigkeit auf dieser Grundlage mit dieser Bestimmung vereinbar ist, auf alle Bedingungen in sozialer Hinsicht abstellt, sind nicht nur die konkret für die entsprechenden von einer öffentlichen Einrichtung erbrachten Dienstleistungen geltenden Verpflichtungen zu berücksichtigen, sondern auch Verpflichtungen, die allgemeiner für solche Tätigkeiten ausübende öffentliche Einrichtungen gelten, soweit diese Verpflichtungen sozialer Art sind. Wenn, um ein aktuelles Beispiel zu nehmen, alle eine bestimmte Tätigkeit ausübenden öffentlichen Krankenhäuser unabhängig vom betroffenen medizinischen Fachbereich gesetzlich verpflichtet sind, eine bestimmte Anzahl von Betten für an COVID-19 erkrankte Patienten vorzuhalten, müsste diese Verpflichtung, die sozialer Art ist, von jedem privaten Krankenhaus eingehalten werden, das eine Steuerbefreiung dieser Tätigkeit begehrt. Wenn in diesem Beispiel die COVID-19-Verpflichtung zB nicht für neurologische öffentliche Krankenhäuser oder für die neurologische Abteilung eines allgemeinen Krankenhauses gelten würde, wäre die Tatsache, dass neurologische private Krankenhäuser oder die neurologische Abteilung eines allgemeinen Krankenhauses keine bestimmte Anzahl von Betten für solche Patienten vorgehalten haben, für diese natürlich im Rahmen der Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL unschädlich und dürfte sie nicht daran hindern, die Mehrwertsteuerbefreiung für von diesem Krankenhaus oder von dieser Abteilung erbrachte Tätigkeiten in Anspruch zu nehmen.

RECHTSPRECHUNG

tung fällt, die für von öffentlichen Einrichtungen erbrachte Dienstleistungen gilt, sondern nur solche sozialer Art. Nur diese Verpflichtungen sind dementsprechend als für den vorzunehmenden Vergleich relevant anzusehen. Wie bereits ausgeführt, geht dieser Begriff jedoch über die Art der von solchen Einrichtungen erhobenen Gebühren hinaus.

92 ME ist der Begriff „Bedingungen ... in sozialer Hinsicht“ dahin zu verstehen, dass damit die für öffentliche Krankenhäuser gegenüber ihren Patienten gesetzlich vorgesehenen Verpflichtungen gemeint sind. Nicht darunter fallen dagegen die für öffentliche Einrichtungen geltenden Verpflichtungen im Hinblick auf die Verwaltung ihres Personals, ihrer Räumlichkeiten, ihrer Ausstattung oder ihrer Wirtschaftlichkeit.⁶²

93 Zweitens ist der Begriff „Bedingungen ... in sozialer Hinsicht“ dahin zu verstehen, dass damit solche Bedingungen gemeint sind, die im betreffenden Mitgliedstaat in Bezug auf die rechtlichen Verpflichtungen öffentlicher Krankenhäuser bei der Behandlung von Patienten im öffentlichen Bereich gesetzlich vorgeschrieben sind.⁶³ Dementsprechend können diese rechtlichen Verpflichtungen von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedlich sein und sind es tatsächlich auch, es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass sie hauptsächlich Bereiche wie den Anspruch auf bestimmte Arten von Krankenhausbehandlungen sowie Rechtsvorschriften in Bereichen wie den Vergütungen für bestimmte Leistungen betreffen. Die Voraussetzung der Bedingungen in sozialer Hinsicht könnte sich aber auch auf andere Bereiche erstrecken: Ein Beispiel hierfür könnte eine rechtliche Verpflichtung öffentlicher Krankenhäuser sein, an Wochenenden eine Notaufnahme offen zu halten. Mit Blick auf das in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL geregelte Erfordernis, dass private Einrichtungen „ordnungsgemäß anerkannt“ sein müssen, sind die hier genannten Bedingungen in sozialer Hinsicht im Übrigen naturgemäß andere als diejenigen, die das nationale Recht für die Anerkennung eines Krankenhauses, eines Zentrums für medizinische Behandlung oder Diagnose oder einer entsprechenden Einrichtung vorsieht.

94 Drittens vermittelt der Begriff „vergleichbar“ den Eindruck, dass die öffentlichen Krankenhäusern auferlegten sozialen Verpflichtungen von entsprechenden privaten Krankenhäusern nicht buchstabengetreu erfüllt werden müssen. Es kann möglicherweise auch bestimmte Arten von sozialen Verpflichtungen geben, die ihrer Natur nach nur von öffentlichen Krankenhäusern erfüllt werden können.

62 Dies dient mE implizit dazu, eine Beeinträchtigung privater Organisationen zu vermeiden, die etwa andere Formen der Organisation oder medizinische Verfahren anwenden, und damit dazu, einen fairen, dh sachlich-orientierten, Wettbewerb zu fördern.

63 Nur für solche Bedingungen wäre nämlich ein privates Krankenhaus in der Lage, festzustellen, dass die für es geltenden Bedingungen mit den für ein öffentliches Krankenhaus geltenden Bedingungen tatsächlich vergleichbar sind. Wenn dieser Begriff dagegen dahin zu verstehen wäre, dass damit lediglich die tatsächlichen Voraussetzungen, unter denen öffentliche Einrichtungen ihre Tätigkeiten ausüben, oder die verschiedenen von ihnen angewandten Praktiken gemeint wären, wäre die Vereinbarkeit der Bedingungen, die private Einrichtungen erfüllen müssen, sehr schwer zu beurteilen, da hierfür die Situation möglicherweise Tausender anderer Krankenhäuser in dem betreffenden Mitgliedstaat geprüft werden müsste.

Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Mitgliedstaaten frei entscheiden könnten, welche Bedingungen in sozialer Hinsicht von privaten Einrichtungen zu beachten sind. Anders als in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL ist in deren Art. 132 Abs. 1 Buchst. b nämlich nicht von „bestimmten“ Bedingungen in sozialer Hinsicht die Rede, was der Fall gewesen wäre, wenn der Unionsgesetzgeber den Mitgliedstaaten in diesem Bereich ein weites Ermessen hätte einräumen wollen.⁶⁴ Im Gegenteil: Der verwendeten Formulierung („Die Mitgliedstaaten befreien ...“) ist zu entnehmen, dass das Ermessen, über das die Mitgliedstaaten insoweit verfügen, begrenzt ist.⁶⁵

96 Das zentrale Ziel von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL unter diesem und anderen Aspekten besteht darin, eine vergleichbare steuerliche Behandlung öffentlicher und privater medizinischer Einrichtungen sicherzustellen, die, allgemein betrachtet, gleiche Funktionen ausüben und, wiederum allgemein betrachtet, ihre Patienten annähernd gleichbehandeln. Hierzu können die Mitgliedstaaten von privaten Krankenhäusern jedoch als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der betreffenden Mehrwertsteuerbefreiung eindeutig nicht verlangen, medizinische Leistungen unter Bedingungen in sozialer Hinsicht zu erbringen, die in den für öffentliche Krankenhäuser geltenden rechtlichen Verpflichtungen keine Entsprechung finden.

97 Der Begriff „vergleichbar“ beinhaltet mE auch ein gewisses Maß an Verallgemeinerung bei diesem Vergleich. Da der Zweck dieser Voraussetzungen jedoch darin besteht, eine weitgehende steuerliche Gleichstellung privater und öffentlicher Einrichtungen sicherzustellen, müssen die Mitgliedstaaten mE gewährleisten, dass private Einrichtungen im Wesentlichen alle Bedingungen in sozialer Hinsicht erfüllen, die nach den nationalen Rechtsvorschriften öffentlichen Einrichtungen auferlegt sind und die spürbare Auswirkungen auf den fairen Wettbewerb zwischen öffentlichen und privaten Einrichtungen haben können. Hierzu gehören insbes. alle Bedingungen in sozialer Hinsicht, die erhebliche Auswirkungen auf die Verwaltung öffentlicher Einrichtungen oder auf die Wahlentscheidung der Patienten haben können, die Dienste einer privaten oder einer öffentlichen Einrichtung in Anspruch zu nehmen. Ein Mitgliedstaat kann eine Mehrwertsteuerbefreiung jedoch nicht für Dienstleistungen gewähren, die von privaten Einrichtungen erbracht werden, die die Bedingungen in sozialer Hinsicht, die für öffentliche Einrichtungen gelten und die solche Auswirkungen auf den fairen Wettbewerb zwischen den beiden Arten von Einrichtungen haben können, nur teilweise erfüllt haben.

98 Dementsprechend müssen die nationalen Gerichte bei der Prüfung der Bedingungen in sozialer Hinsicht, die private Einrichtungen für die Inanspruchnahme der Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL für ihre Tätigkeiten erfüllen müssen, sicherstellen, dass diese Bedingungen, allgemein betrachtet, weder über die für öffentliche Einrichtungen gesetzlich vorgeschriebenen Bedingungen in

64 Vgl. EuGH v. 10.12.2020 – C-488/18, Golfclub Schloss Igling, ECLI:EU:C:2020:1013, MwStR 2021, 156 mAnm Hüttemann, Rn. 30 u. 33.

65 Insbes. sollte die Frage mE nicht deshalb, weil sie kompliziert ist, in das Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt werden.

RECHTSPRECHUNG

sozialer Hinsicht hinausgehen noch hinter diesen zurückbleiben, selbst wenn insoweit, notgedrungen, möglicherweise auch auf gewisse grobe Annäherungswerte zurückgegriffen werden muss.

99 Erforderlich sind insoweit vielmehr ausgewogene Kriterien in dem Sinne, dass private Einrichtungen durch diese weder besser noch schlechter gestellt werden. Wenn beispielsweise in einem bestimmten Mitgliedstaat öffentliche Einrichtungen rechtlich verpflichtet sind, in rein therapeutischer Hinsicht unabhängig von der anfallenden Gebühr die gleiche Behandlungsqualität zu gewährleisten, oder auch, alle Patienten unabhängig von ihrer persönlichen Situation zu behandeln, dann muss dieser Mitgliedstaat vorsehen, dass nur private Einrichtungen, die vergleichbare Verpflichtungen einhalten, die Mehrwertsteuerbefreiung in Anspruch nehmen können.

100 Ein weiteres Beispiel könnte sein, dass öffentliche Krankenhäuser gesetzlich verpflichtet sind, eine Leistung zu einem Grundtarif anzubieten, wobei die Identität des Angehörigen der medizinischen Berufe, der die hauptsächliche ärztliche Heilbehandlung erbringt, nicht feststeht. Unter diesen Umständen ist für die Befreiung der entsprechenden, von einer privaten Einrichtung erbrachten ärztlichen Heilbehandlung erforderlich, dass dem Patienten die gleiche Wahlmöglichkeit eingeräumt wurde, selbst wenn er sich letztlich dafür entscheidet, eine zusätzliche Gebühr zu bezahlen, um die Gewissheit zu haben, von einem bestimmten Arzt seiner Wahl behandelt zu werden.

101 Wenn jedoch öffentliche Einrichtungen befugt sind, von der Mehrwertsteuer befreite ärztliche Tätigkeiten auszuüben, und sie dabei nicht an einen bestimmten festen Tarif gebunden sind oder diese Tätigkeiten vom Krankenversicherungssystem nicht übernommen werden, kann der betreffende Mitgliedstaat aus diesem oder einem ähnlichen Grund eine Ablehnung der Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL auf den gleichen, aber von einer ordnungsgemäß anerkannten privatrechtlichen Einrichtung ausgeführten Umsatz nicht rechtfertigen. Ist insbes. öffentlichen medizinischen Einrichtungen zwar gestattet, ihren wirtschaftlich besser gestellten Patienten zusätzliche Gebühren in Rechnung zu stellen, damit sie zusätzliche Leistungen und anspruchsvollere oder qualitativ bessere Produkte – mehrwertsteuerfrei – in Anspruch nehmen können, müssen ganz selbstverständlich auch private Krankenhäuser die Möglichkeit haben, die gleichen Dienstleistungen oder Produkte – mehrwertsteuerfrei – anzubieten.⁶⁶

102 Ebenso müssen dann, wenn öffentliche Krankenhäuser beispielsweise unterschiedliche Tarife anbieten dürfen, um Präferenzen der Patienten in Bezug auf die Krankenhausunterbringung (zB Einbettzimmer) oder wirksamere Prothesen Rechnung zu tragen, auch wenn sie von den Krankenversicherungssystemen nicht übernommen werden, die gleichen Leistungen, wenn sie von einer privaten Einrichtung erbracht werden, ebenfalls von der Mehrwertsteuer befreit werden.

66 In der Praxis ist es auch nicht selten, dass öffentliche Krankenhäuser berechtigt sind, Personen zu behandeln, die nicht krankenversichert sind, sofern sie für die Kosten aufkommen können.

a) Urteil Idealmed III

Richtig ist, dass der Gerichtshof in Rn. 21 seines Urteils Idealmed III festgestellt hat, dass die Voraussetzung der in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen sich auf die erbrachten Leistungen und nicht auf den betreffenden Leistungserbringer bezieht. Der Gerichtshof kam dementsprechend zu dem Schluss, dass „der Anteil der Heilbehandlungen, die im Sinne dieser Vorschrift unter Bedingungen durchgeführt werden, die in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, im Verhältnis zur gesamten Tätigkeit des Leistungserbringers für die Anwendung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der [MwStSystRL] vorgesehenen Befreiung nicht relevant [ist]“.⁶⁷

ME ist jedoch der Schluss unumgänglich, dass dieses Urteil nicht überinterpretiert werden darf. Der zentrale Aspekt des Sachverhalts der Rechtssache Idealmed III war nämlich, dass die betreffende Steuerbefreiung nach der Darstellung der in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften durch das nationale Gericht, an die der Gerichtshof gebunden war, nicht von der Frage abhing, ob jede Tätigkeit unter in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen ausgeübt wurde, sondern vielmehr davon, welchen Anteil die diese Bedingung erfüllenden Tätigkeiten hatten. Soweit der Gerichtshof daher im Urteil Idealmed III festgestellt hat, dass „der Anteil der Heilbehandlungen, die im Sinne dieser Vorschrift unter Bedingungen durchgeführt werden, die in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, im Verhältnis zur gesamten Tätigkeit des Leistungserbringers für die Anwendung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der [MwStSystRL] vorgesehene Befreiung nicht relevant [ist]“⁶⁸, wollte er die Mitgliedstaaten damit nicht daran hindern, als Bedingung in sozialer Hinsicht und somit als Voraussetzung für die Steuerbefreiung medizinischer Leistungen beispielsweise festzulegen, dass ein privates Krankenhaus eine bestimmte Anzahl von Umsätzen zu bestimmten Tarifen durchführen muss.⁶⁹

Die in der Rechtssache Idealmed III aufgeworfenen Fragestellungen bezogen sich vielmehr auf den Anteil der Behandlungsleistungen des fraglichen privaten Krankenhauses, der unter Bedingungen erbracht wird, die mit denjenigen ei-

67 EuGH v. 5.3.2020 – C-211/18, Idealmed III, ECLI:EU:C:2020:168, MwStR 2020, 369 mAnm Kläßmann, Rn. 21.

68 Hervorhebung nur hier. Dementsprechend ist die Anwendbarkeit der Befreiung eindeutig von der Leistung und nicht von der Einrichtung insgesamt abhängig.

69 Nehmen wir als Beispiel an, dass ein Mitgliedstaat zwei soziale Verpflichtungen für öffentliche Krankenhäuser vorsieht und die erste sich auf die Einhaltung bestimmter anerkannter Patientenrechte (zB Recht auf vollständigen Zugang zu ihrer Patientenakte, auf deren Herausgabe, Recht auf Begleitung, etc.) und die zweite in der Vorhaltung von 20 % der Krankenhausbetten für COVID-19-Patienten besteht. Dieser Mitgliedstaat könnte privaten Krankenhäusern nicht zugestehen, die Mehrwertsteuerbefreiung für ihre gesamten Tätigkeiten in Anspruch zu nehmen, wenn lediglich 40 % von ihnen diese beiden Verpflichtungen erfüllen würden, da dies bedeuten würde, dass im Hinblick auf die erste Bedingung potenziell 60 % der Leistungen befreit würden, obwohl diese Patientenrechte nicht eingehalten würden. Der Mitgliedstaat könnte jedoch, als eine Bedingung in sozialer Hinsicht, ua verlangen, dass private Krankenhäuser ebenfalls 20 % ihrer Betten für COVID-19-Patienten vorhalten, obwohl diese Bedingung von dem die in Rede stehenden Leistungen erbringenden Krankenhaus und nicht unmittelbar von der Art dieser Leistungen abhängt.

RECHTSPRECHUNG

nes öffentlichen Krankenhauses in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, und darauf, wie sich diese Fragestellung möglicherweise auf einen Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL auswirken könnte. Auch wenn sich zu weiteren, durch dieses Urteil aufgeworfenen Fragestellungen noch mehr sagen ließe, bedürfen diese für das Ergebnis, zu dem ich in der Frage der Vereinbarkeit von Rechtsvorschriften der vom vorlegenden Gericht dargestellten Art mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL kommen werde, mE keiner Erörterung, sondern sollten im Rahmen einer geeigneteren Rechtssache geklärt werden.

4. Anwendung auf den dem vorlegenden Gericht im Rahmen seiner ersten Frage vorliegenden Sachverhalt

106 Wie bereits erläutert, betrifft die Vorabentscheidungsfrage die Vereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, wonach die dort vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung von der Voraussetzung abhängig war, dass die Umsätze eines privaten nicht-universitären Krankenhauses für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen von einer Einrichtung erbracht wurden,

- die von den Trägern der gesetzlichen Unfallversicherung an der Versorgung beteiligt worden ist oder
- die in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen ist (Plankrankenhäuser) oder
- einen Versorgungsvertrag mit einem Landesverband der Krankenkassen oder einem Verband der Ersatzkassen abgeschlossen hat oder
- im vorangegangenen Geschäftsjahr mindestens 40 % der in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen in geringerem als der von den Sozialversicherungsträgern zu erstattenden Höhe erbracht hat.

107 Da, was die vorliegende Rechtssache angeht, Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL drei hauptsächliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der vorgesehenen Mehrwertsteuerbefreiung für eine Leistung vorsieht (nämlich dass sie eine Krankenhaus- oder ärztliche Heilbehandlungstätigkeit betrifft, von einer ordnungsgemäß anerkannten Einrichtung ausgeführt wird und dass sie unter in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen ausgeführt wird), ist jetzt zu prüfen, ob jede dieser vier in einer Vorschrift wie § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG iVm § 108 SGB V vorgesehenen Alternativen diese Voraussetzungen erfüllt.

a) Prüfung der vier Alternativen für die Vereinbarkeit anhand der Kriterien nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL

108 Insoweit können diese vier Alternativen für die Vereinbarkeit iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ganz eindeutig weder durch die Voraussetzung, dass die in Rede stehenden Leistungen zu Krankenhaus- oder ärztlichen Heilbehandlungstätigkeiten gehören müssen, noch durch die Voraussetzung, dass sie von einer „ordnungsgemäß anerkannten“ Einrichtung ausgeübt werden müssen, gerechtfertigt werden. Insbes. geht es im Rahmen dieser konkreten Voraussetzung, wie wir bereits gesehen haben, im Wesentlichen um angemessene berufliche Standards. Wie aus den Akten des Gerichtshofs eindeutig ersichtlich und von der

Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen vorgetragen, handelt es sich um ein von den deutschen Behörden ordnungsgemäß anerkanntes Krankenhaus.⁷⁰ Wesentlicher Gegenstand der Rechtssache ist somit die Frage, ob die Anwendung der vier im deutschen Recht vorgesehenen Alternativen für die Vereinbarkeit durch das Kriterium der „in sozialer Hinsicht vergleichbar[en Bedingungen]“ gerechtfertigt werden kann.

Was die ersten drei Alternativen für die Vereinbarkeit angeht, lässt sich feststellen, dass diese Voraussetzungen als solche keine „Bedingungen ... in sozialer Hinsicht“ im konkreten Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL sind, da sie allenfalls mittelbar mit der Erbringung von Krankenhaus- und ärztlichen Heilbehandlungen an den Patienten verbunden sind. Diese Alternativen betreffen vielmehr das finanzielle und vertragliche Verhältnis zwischen dem betreffenden Krankenhaus oder der betreffenden medizinischen Einrichtung und der gesetzlichen Unfallversicherung, einem Landesverband der Krankenkassen, einem Verband der Ersatzkassen oder einem Land.

Insbes. dürfte in der zweiten Alternative (dh der Aufnahme in den Krankenhausplan eines Landes) der Versuch eines Mitgliedstaats zum Ausdruck kommen, eine Art Quote für private Krankenhäuser bezogen auf bestimmte geografische Gebiete festzuschreiben. Der Gedanke ist hier offenbar, die Befreiung nach Art. 132 MwStSystRL als Mittel zur Gewährleistung einer faktischen Begrenzung der Zahl der privaten Krankenhäuser, die in einer bestimmten geografischen Gebietseinheit betrieben werden, zu nutzen, damit den in diesem Gebiet tätigen öffentlichen Krankenhäusern genug Patienten verbleiben, um finanziell existenzfähig zu sein. Ich werde mich auf die Feststellung beschränken, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL zu diesem Zweck nicht herangezogen werden kann und alle Bestrebungen des deutschen Staates, sei es durch seine Steuerbehörden oder durch die für die Gestaltung der Gesundheitsversorgung zuständigen Stellen, dieses Ziel durch die Beschneidung einer ansonsten anwendbaren Mehrwertsteuerbefreiung für private Krankenhäuser auf diesem Wege zu erreichen, offensichtlich rechtswidrig wären und gegen das Unionsrecht verstoßen würden.

Jedenfalls kann in diesem Zusammenhang auch darauf hingewiesen werden, dass aus den Angaben des vorlegenden Gerichts zwar nicht eindeutig und abschließend klar wird, welche Voraussetzungen eine Einrichtung erfüllen muss, um unter die ersten drei Alternativen für die Vereinbarkeit zu fallen, die Träger der gesetzlichen Unfallversicherung, die Landesverbände der Krankenkassen und die Verbände der Ersatzkassen jedoch sämtlich über ein Ermessen verfügen, ob sie einen Vertrag mit einem Krankenhaus abschließen.⁷¹

70 Den Angaben des vorlegenden Gerichts ist zu entnehmen, dass ein privater Träger nach den nationalen Rechtsvorschriften offenbar nicht nur dann zur Ausführung eines nichtuniversitären Krankenhausbetriebs befugt ist, wenn er sich in einer der vier Situationen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG iVm § 108 SGB V befindet. Vielmehr können diese vier Situationen offenbar überhaupt erst eintreten, wenn eine Einrichtung ordnungsgemäß zur Ausübung solcher Tätigkeiten zugelassen worden ist.

71 Vgl. zB § 109 Abs. 2 SGB V.

RECHTSPRECHUNG

112 Ebenso sind die Länder offenbar nicht verpflichtet, nicht-universitäre private Krankenhäuser, die ihre Tätigkeit unter in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen ausüben, in ihren Krankenhausplan aufzunehmen. Da aus dem Bestehen eines im nationalen Recht vorgesehenen Ermessens, dessen Bestehen das vorlegende Gericht festzustellen hat, offenbar darauf geschlossen werden kann, dass die Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung einer medizinischen Einrichtung somit selbst dann verweigert werden könnte, wenn sie die in der MwStSystRL vorgesehenen Befreiungsvoraussetzungen erfüllt, ist ein solches Ermessen für sich genommen mit dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL offensichtlich unvereinbar. Dies ist nicht zuletzt deshalb der Fall, weil die letztgenannte Bestimmung die Mitgliedstaaten verpflichtet, Umsätze, die die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen erfüllen, von der Steuer zu befreien („Die Mitgliedstaaten befreien ... von der Steuer“).⁷²

113 Was die letzte in den nationalen Rechtsvorschriften genannte Alternative angeht, nämlich dass das nichtuniversitäre private Krankenhaus im vorangegangenen Geschäftsjahr mindestens 40 % der in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen in geringerem als der von den Sozialversicherungsträgern zu erstattenden Höhe erbracht haben muss, ist hervorzuheben, dass diese Alternative, wie von der deutschen Regierung vorgetragen, nicht davon abhängt, ob die erbrachten Leistungen tatsächlich von den Krankenversicherungssystemen übernommen werden, sondern von der Höhe des von den betreffenden privaten Krankenhäusern in Rechnung gestellten Preises für die Patienten unmittelbar erbrachte ärztliche Heilbehandlung.⁷³ Diese Frage ist für die Prüfung der Bestimmungen von Art. 133 MwStSystRL relevant, auf die nunmehr einzugehen ist.

b) Art. 133 MwStSystRL

114 Art. 133 MwStSystRL ermöglicht den Mitgliedstaaten, die Gewährung einer ansonsten anwendbaren Mehrwertsteuerbefreiung im Einzelfall von einer Reihe weiterer Voraussetzungen abhängig zu machen. Als eine dieser Voraussetzungen sieht Art. 133 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL, auf den einige Beteiligte Bezug genommen haben, vor, dass ein Mitgliedstaat die Anwendung der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL davon abhängig machen kann, dass die private Einrichtung Preise verlangt, die von den zuständigen Behörden genehmigt worden sind oder diese Preise nicht übersteigen, oder im Fall von Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.⁷⁴

72 Hervorhebung nur hier.

73 Die Einhaltung dieser Voraussetzung hängt demnach nicht von Faktoren ab, auf die ein öffentliches oder privates Krankenhaus keinen Einfluss hätte, wie etwa die von den Sozialversicherungsträgern angewendeten Erstattungsverfahren.

74 Wie sich aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt, ist diese Voraussetzung für jede einzelne von der betreffenden Einrichtung ausgeübte Tätigkeit zu beurteilen.

Den Akten ist indes kein Hinweis darauf zu entnehmen, dass die Preise für Krankenhausleistungen in Deutschland einer behördlichen Genehmigung unterlägen, was eine zentrale Voraussetzung von Art. 133 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL darstellt.⁷⁵ Die berechneten Preise werden für die Zwecke der Erstattung durch die Sozialversicherungsträger relevant, unterliegen jedoch offenbar nicht einer derartigen Kontrolle.⁷⁶ Außerdem ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 133 Buchst. c MwStSystRL, dass die Voraussetzung, die die Mitgliedstaaten insoweit nach dieser Bestimmung vorsehen können, sämtliche Preise betrifft, die von der betreffenden Einrichtung berechnet werden.

Im Übrigen ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 133 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL, dass die Bedingung, die die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung vorsehen können, alle Preise betrifft, die der betreffende Betrieb in Frage stellt.

Demzufolge entsprechen entweder die Preise aller im Rahmen der Tätigkeiten eines privaten Krankenhauses erbrachten Leistungen den behördlich genehmigten Gebührensätzen oder überschreiten nicht deren Höhe oder liegen, im Fall von Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, unter den Preisen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern, so dass diese Leistungen entweder sämtlich, wenn sie jeweils die Anwendungsvoraussetzungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL erfüllen, von der Steuer befreit werden können, oder, wenn dies nicht der Fall ist, keine von ihnen von der Steuer befreit werden kann. Diese Bestimmung sieht jedoch keinesfalls die Möglichkeit vor, die Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 132 mit der Begründung abzulehnen, dass nur ein Teil der ärztlichen Leistungen, die tatsächlich erbracht wurden, diese Voraussetzung erfüllt.⁷⁷

Auch wenn die vierte im deutschen Recht vorgesehene Alternative nicht unter Art. 133 MwStSystRL fällt, kann mE dennoch davon ausgegangen werden, dass eine solche Voraussetzung unter den Begriff der in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL fällt, allerdings unter der Voraussetzung, dass öffentliche Krankenhäuser unabhängig von der betreffenden

75 Vgl. Berlin, D., La directive TVA 2006/112, Bruylant Brüssel, 2020, 538.

76 Um Missverständnissen vorzubeugen, möchte ich insoweit hervorheben, dass die Frage der Modalitäten der Erstattung für eine Behandlungsleistung durch die Krankenkassen, selbst wenn diese Modalitäten gesetzlich festgelegt sind, mit einer Preiskontrolle nichts zu tun hat. Dass nur bestimmte, zu bestimmten Preisen erbrachte Behandlungsleistungen übernommen werden, bedeutet nicht, dass medizinische Einrichtungen verpflichtet sind, für ihre Leistungen Preise in dieser Höhe zu berechnen. Den Einrichtungen steht es weiterhin frei, Gebühren in der von ihnen gewünschten Höhe zu berechnen.

77 Diese Wortlautauslegung von Art. 133 MwStSystRL wird durch die Notwendigkeit bestätigt, jede Bestimmung des Unionsrechts so auszulegen, dass sie mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, zu denen auch der Grundsatz der Gleichbehandlung gehört, sowie mit dem von Art. 133 MwStSystRL verfolgten Ziel in Einklang steht, das in erster Linie darin bestehen dürfte, den Mitgliedstaaten zu ermöglichen, weitere Voraussetzungen vorzusehen, um sicherzustellen, dass nur private Einrichtungen, die in ihrer Tätigkeit denselben Schranken unterliegen, die für öffentliche Einrichtungen gelten, die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen können.

RECHTSPRECHUNG

Tätigkeit ebenfalls der rechtlichen Verpflichtung unterliegen, im vorangegangenen Geschäftsjahr mindestens 40 % der in Rechnung gestellten Leistungen in geringerem als der von den Sozialversicherungsträgern zu erstattenden Höhe erbracht zu haben, oder einer dem nahekommenden rechtlichen Verpflichtung unterliegen.

118 Aus alledem folgt, dass das Erfordernis des 40 %igen Anteils an in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen zwar nicht nach Art. 133 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL gerechtfertigt werden kann, dass es jedoch grundsätzlich als Bedingung in sozialer Hinsicht iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie angesehen werden kann, sofern eine solche Verpflichtung auch für öffentliche Krankenhäuser und andere entsprechende Einrichtungen gesetzlich vorgesehen ist.⁷⁸

119 Zu betonen ist, dass die gestellte Frage die Vereinbarkeit der nationalen Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht betrifft und nicht die Frage, ob die Klägerin die Befreiung in Anspruch nehmen kann. Unabhängig von der Auffassung des Gerichtshofs in Bezug auf die vierte Alternative der im Urteil Idealmed III gefundenen Ergebnisse würden die nationalen Rechtsvorschriften somit gleichwohl gegen das Unionsrecht verstoßen, da die ersten drei Alternativen des § 108 SGB V nicht unmittelbar mit dem Erfordernis in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL in Verbindung stehen, dass die betreffenden Tätigkeiten unter in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen ausgeführt werden müssen.

120/1 Im Ergebnis schlage ich daher vor, ... (s. *Schlussanträge unter 1)*)

C. Zweite Frage

122 Mit seiner zweiten Frage möchte das nationale Gericht wissen, unter welchen Voraussetzungen die von Krankenhäusern des Privatrechts vorgenommene Krankenhausbehandlung unter mit denjenigen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts „in sozialer Hinsicht vergleichbar[en Bedingungen]“ iSv Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL durchgeführt werden.

123 In Anbetracht der Ausführungen im Rahmen der Prüfung der ersten Frage schlage ich dem Gerichtshof vor, die zweite Frage dahin zu beantworten, dass ... (s. *Schlussanträge unter 2)*).

Anm. d. Red.: S. hierzu den Beitrag von Erdbrügger MwStR 2022, 88 (in diesem Heft).

⁷⁸ Zwar würden die nationalen Rechtsvorschriften, wenn es andere wichtige Bedingungen in sozialer Hinsicht gibt, die öffentliche Krankenhäuser erfüllen müssen, wenn sie die gleiche Leistung erbringen, auch insoweit gegen das Unionsrecht verstoßen, als sie nicht verlangen, dass private Krankenhäuser in sozialer Hinsicht vergleichbare Bedingungen erfüllen, um die Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL in Anspruch nehmen zu können. Diese anderen Bedingungen in sozialer Hinsicht können dem Anspruchssteller jedoch nicht entgegengehalten werden, da eine nicht angemessen in nationales Recht umgesetzte Richtlinie selbst keine Verpflichtungen für den Einzelnen begründen kann. Vgl. zB EuGH v. 5.3.2002 – C-386/00, Axa Royale Belge, ECLI:EU:C:2002:136, EuZW 2002, 377 Rn. 18, und meine Schlussanträge in der Rechtssache Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, ECLI:EU:C:2021:176, Nr. 21).

Bundesfinanzhof

Berichtigung des unberechtigten Steuerausweises im Jahr der Vorsteuerrückzahlung

UStG § 14c Abs. 2; MwStSystRL Art. 203; FGO § 126a

1. Hat der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug geltend gemacht, ist der aufgrund des unberechtigten Steuerausweises geschuldete Steuerbetrag gemäß § 14c Abs. 2 UStG für den Zeitraum zu berichtigen, in dem der Rechnungsempfänger die Vorsteuer an das FA zurückzahlt. Auf den Zeitpunkt der Berichtigungsbeantragung beim FA oder den einer Rechnungsberichtigung kommt es nicht an.

2. Bei der Zustimmung des FA nach § 14c Abs. 2 S. 5 UStG handelt es sich nicht um einen Grundlagenbescheid.

BFH, Beschl. v. 27.7.2021 – V R 43/19

Vorinstanz: FG Nürnberg v. 27.11.2018 – 2 K 54/16, MwStR 2020, 587

Sachverhalt:

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter in dem am ...2011 eröffneten Insolvenzverfahren der H. H ist Einzelunternehmerin und war bis zur Insolvenzeröffnung iSv § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Organträger der L-AG. Über das Vermögen der L-AG wurde am ...2011 das Insolvenzverfahren eröffnet, wobei wiederum der Kläger als Insolvenzverwalter bestimmt wurde.

2 In den Jahren 2006 bis 2008 hatten H wie auch die L-AG gegenüber der A-KG Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis über einvernehmlich nicht erbrachte Leistungen erteilt. Die A-KG nahm hieraus den Vorsteuerabzug in Anspruch.

3 Das für die A-KG zuständige FA A versagte dieser aufgrund einer Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2010 den Vorsteuerabzug. Die sich hieraus ergebende, bestandskräftig festgesetzte Steuer-rückforderung wurde von der A-KG noch in 2010 beglichen.

4 Am Tag vor der jeweiligen Insolvenzeröffnung berichtigte der Kläger die von H und der L-AG erteilten Rechnungen.

5 Mit Schreiben v. 26.6.2013 beantragte der Kläger als Insolvenzverwalter der H beim Beklagten und Revisionsbeklagten (FA), die Umsatzsteuer September 2011 aufgrund von Korrekturbeträgen aus den Jahren 2006 und 2007 herabzusetzen, da er für die Rechnungen mit Steuerausweis über die nie erbrachten Leistungen jeweils am Tag vor der Insolvenzeröffnung berichtigte Rechnungen an die A-KG erteilt habe. Einen dementsprechenden Antrag stellte er für die L-AG.

6 Das FA ging hierzu von einem nach § 14c Abs. 2 UStG bereits im Jahr 2010 entstandenen Berichtigungsanspruch der H in Bezug auf die von H und der L-AG erteilten Rechnungen aus. Das FA setzte daher einen Vergütungsanspruch zur Umsatzsteuer 2010 mit Bescheid v. 5.12.2014 unter der für H erteilten Insolvenzsteuer-nummer fest und erklärte gegenüber diesem Vergütungsanspruch die Aufrechnung, zu der es am 19.12.2014 einen Abrechnungsbescheid erließ.

7 Am 18.12.2014 beantragte der Kläger, den Steuererminderungsanspruch bei der Umsatzsteuer 2011 unter der Massesteuernummer festzusetzen. Das FA stimmte dem nicht zu und wies den hiergegen eingelegten Einspruch als unbegründet zurück.

8 Die Klage zum FG hatte keinen Erfolg. Nach dem in MwStR 2020, 587 veröffentlichten Urteil des FG wurde die Gefährdung des Steueraufkommens iSv § 14c Abs. 2 UStG unter Berücksichtigung von Art. 203 MwStSystRL sowie der hierzu ergangenen Rechtsprechung des EuGH und des BFH mit der Steuerrückzahlung durch die A-KG in 2010 beseitigt. Auf den Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung (in 2011) komme es nicht an, da für § 14c

RECHTSPRECHUNG

Abs. 2 UStG eine Rechnungsberichtigung nicht erforderlich sei. Ob die Berichtigung des Steuerbetrages eine Rückzahlung an den Rechnungsempfänger voraussetze, sei nicht zu entscheiden. Fragen zur Unzulässigkeit einer Aufrechnung seien für das Festsetzungsverfahren ohne Bedeutung.

- 9 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision. Bei der Zustimmung nach § 14c Abs. 2 S. 5 UStG handele es sich um einen Verwaltungsakt und dabei um einen Grundlagenbescheid. Sie sei zudem als eigenständige materiell-rechtliche Voraussetzung für die Berichtigung anzusehen. Hierauf komme es auch für die insolvenzrechtliche Einordnung an. Das FG habe zudem gegen § 74 FGO verstoßen, da das Verfahren im Hinblick auf diesen, noch ausstehenden Grundlagenbescheid hätte ausgesetzt werden müssen.
- 10 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Die Entscheidung über die Zustimmung sei Teil des Steuerfestsetzungsverfahrens. Bei der Zustimmung handele es sich nicht um eine materiell-rechtliche Tatbestandsvoraussetzung. Daher liege auch kein Verfahrensfehler vor.

Gründe:

- 13 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Steuerbetrag nach § 14c Abs. 2 UStG nicht für das Streitjahr, sondern bereits für das Jahr 2010 zu berichtigen ist. Das FA war zudem befugt, hierüber ohne gesonderten Verwaltungsakt im Festsetzungsverfahren zu entscheiden, da die Zustimmung kein Grundlagenbescheid ist. Daher war das Verfahren auch nicht durch das FG auszusetzen.
- 14 1. Die Berichtigung des aufgrund des unberechtigten Steuerausweises entstandenen Steuerbetrages ist nach § 14c Abs. 2 S. 5 UStG für das Jahr 2010 vorzunehmen.

Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 14c Abs. 2 UStG

- 15 a) Nach § 14c Abs. 2 S. 3 UStG kann der aufgrund eines unberechtigten Steuerausweises gemäß § 14c Abs. 1 S. 1 und 2 UStG entstandene Steuerbetrag berichtigt werden, soweit die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist. Hierfür stellt § 14c Abs. 2 S. 4 UStG darauf ab, dass ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist. Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages ist gemäß § 14c Abs. 2 S. 5 UStG beim FA gesondert schriftlich zu beantragen und nach dessen Zustimmung in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Voraussetzungen des § 14c Abs. 2 S. 4 UStG eingetreten sind.

Berichtigung für den Zeitraum, für den die Vorsteuerbeträge zurückgezahlt wurden

- 16 Nach der amtlichen Gesetzesbegründung hierzu soll das FA aufgrund der Prüfung des bei ihm gestellten Antrags mitteilen, ob und für welchen Besteuerungszeitraum und ggf. in welcher Höhe der Antragsteller den unberechtigt ausgewiesenen Steuerbetrag berichtigen darf. Dieses Verfahren soll zur Vermeidung von Missbrauch führen und damit das Steueraufkommen sichern (BR-Drs. 630/03, 85 zum StÄndG 2003).

Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 203 17
MwStSystRL, wonach die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist. Hierzu hat der EuGH entschieden, dass es Sache der Mitgliedstaaten ist, das Verfahren festzulegen, in dem zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, wobei diese Berichtigung nicht im Ermessen der Finanzverwaltung stehen darf (EuGH v. 19.9.2000 – C-454/98, Schmeink & Cofreth und Strobel, EU:C:2000:469, DStRE 2000, 1166 Rn. 70).

b) Hat der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug geltend gemacht, ist der aufgrund des unberechtigten Steuerausweises geschuldete Steuerbetrag für den Zeitraum zu berichtigen, in dem der Rechnungsempfänger die Vorsteuer an das FA zurückzahlt. 18

Bei geltend gemachtem Vorsteuerabzug Korrektur für den Besteuerungszeitraum der Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens

aa) Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages ist gemäß § 14c Abs. 2 S. 5 UStG unter den dort weiter bezeichneten Bedingungen für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist. Hierfür verweist diese Vorschrift auf die Voraussetzungen des § 14c Abs. 2 S. 4 UStG und damit darauf, dass ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt wurde. 19

Hat der unberechtigte Steuerausweis wie im Streitfall als Vorsteuerabzug Eingang in eine für den Rechnungsempfänger vorliegende Steuerfestsetzung (§ 168 AO) gefunden, ist die Berichtigung des sich aus dem unberechtigten Steuerausweis ergebenden Steuerbetrages danach für den Zeitraum der Rückzahlung der Vorsteuer durch den Rechnungsempfänger an sein FA vorzunehmen. Nicht zu entscheiden ist im Streitfall, zu welchem Zeitpunkt ohne derartige Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs zu berichtigen ist. 20

Korrektur geht in die Steuerberechnung ein

bb) Abweichendes folgt nicht aus der von § 14c Abs. 2 S. 5 UStG angeordneten entsprechenden Anwendung von § 17 Abs. 1 UStG. Diese Anordnung dient dazu, bei der Steuerberechnung durch Vor- und Steueranmeldung nach § 18 Abs. 1 und 3 UStG iVm § 16 Abs. 1 und 2 UStG und § 17 UStG (s. hierzu auch unten II.2.a aa) auch die Berichtigung des Steuerbetrages nach § 14c Abs. 2 S. 5 berücksichtigen zu können. Da diese Vorschriften nur auf § 17 UStG, nicht aber auch auf § 14c Abs. 2 S. 5 UStG verweisen, findet die Steuerberichtigung beim unberechtigten Steuerausweis aufgrund der dort angeordneten entsprechenden Anwendung von § 17 Abs. 1 UStG Eingang in die Steuerberechnung. 21

cc) Der Zeitpunkt, zu dem der Rechnungsaussteller den in § 14c Abs. 2 S. 5 UStG genannten Antrag stellt, ist nicht maßgeblich. Dies ist zum einen mit dem eindeutigen Wortlaut dieser Vorschrift nicht zu vereinbaren. 22

Zeitpunkt der Antragstellung nach § 14c Abs. 2 S. 5 UStG nicht maßgeblich für den zeitlichen Korrekturrahmen

Zum anderen bestehen auch keine Wertungswidersprüche zur Steuerberichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG, die eine Maßgeblichkeit der Antragstellung rechtfertigen könnten (so aber 23

RECHTSPRECHUNG

wohl Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14c Rn. 304 für den hier allerdings nicht vorliegenden Fall, dass ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen worden war). Zwar kommt bei § 14c Abs. 1 UStG der Steuerberichtigung durch Rechnungsberichtigung keine Rückwirkung zu (BFH v. 13.12.2018 – V R 4/18, BFHE 263, 535, MwStR 2019, 329 mAnm Raab, Rn. 15), während das Abstellen auf die in § 14c Abs. 2 S. 4 UStG genannte Beseitigung der Gefährdungslage zu einer Rückbeziehung (wie im Streitfall) führen kann. Zwingend ist dies indes nicht, da es zu der Beseitigung einer Gefährdungslage auch erst im Anschluss an den Antrag iSv § 14c Abs. 2 S. 5 UStG kommen kann, wenn zB erst dieser Antrag Nachprüfungen beim Rechnungsempfänger auslöst.

Beseitigung der Gefährdungslage (§ 14c Abs. 2 S. 4 UStG) kann zu einer Rückbeziehung des Korrekturzeitraumes führen

24 c) Danach ist der Anspruch auf die Berichtigung des sich aus dem unberechtigten Steuerausweis ergebenden Steuerbetrages im Streitfall bereits im Jahr 2010 entstanden.

25 aa) Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ist die Gefährdungslage durch Rückzahlung des vom Rechnungsempfänger zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs bereits im Jahr 2010 beseitigt worden. Damit kommt eine Berichtigung für das Streitjahr nicht in Betracht. Für den hier vorliegenden Fall, dass es bei einem durchgeführten Vorsteuerabzug iSv § 14c Abs. 2 S. 4 Fall 2 UStG auf eine Rückzahlung ankommt, sieht der erkennende Senat hierin keine Abweichung zu dem § 14c Abs. 2 S. 4 Fall 1 UStG betreffenden BFH-Urteil v. 8.11.2016 – VII R 34/15 (BFHE 256, 6, BStBl. II 2017, 496, MwStR 2017, 393 mAnm Marchal, Rn. 20), in dem der BFH für den Fall, dass die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs zu einer Steuervergütung führt, der das FA die nach § 168 S. 2 AO erforderliche Zustimmung verweigert, auf die rechtskräftige Bestätigung dieser Verwaltungsentscheidung abgestellt hat, worüber im Streitfall nicht zu entscheiden ist.

Gefährdung des Steueraufkommens ist 2010 beseitigt worden, so dass es nicht zu einer Berichtigung nach Insolvenz-eröffnung 2011 kommt

26 bb) Aufgrund der Anknüpfung an den Zeitraum, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist, hat der erkennende Senat nicht zu entscheiden, ob an die Steuerberichtigung nach § 14c Abs. 2 S. 5 UStG weitere, sich aus dem Wortlaut dieser Vorschrift nicht ergebende Voraussetzungen zu stellen sind.

Ob es einer Rückzahlung durch den Rechnungsempfänger bedarf, kann offenbleiben

27 Über die Frage, ob es für die Berichtigung des Steuerbetrages nach § 14c Abs. 2 S. 5 UStG einer Rechnungsberichtigung bedarf, ist vorliegend nicht zu entscheiden, da diese im Streitfall vorliegt, sie aber für die Bestimmung des Berichtigungszeitpunkts unerheblich ist. Dasselbe gilt für die Frage, ob es für die Berichtigung nach § 14c Abs. 2 S. 5 UStG auf eine Rückzahlung durch den Rechnungsempfänger an den Rechnungsaussteller ankommt (zur Beurteilung bei § 14 Abs. 2 S. 2 UStG 1985 vgl. BFH v. 25.2.1993 – V R 112/91, BFHE 171, 373, BStBl. II 1993, 643, DStR 1993, 1221, unter II.2.c, und v. 19.9.1996 – V R 41/94, BFHE 181, 236, BStBl. II 1999,

249, DStR 1997, 110, unter II.2.b einerseits und BFH v. 16.5.2018 – XI R 28/16, BFHE 261, 451, MwStR 2018, 835 mAnm Weymüller, Marchal, Reiß, Ls., zu § 14c Abs. 1 S. 2 UStG 2005 andererseits).

28 2. Das FG war nicht zu einer Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO verpflichtet. Die Zustimmung nach § 14c Abs. 2 S. 5 UStG kann zwar ein eigenständiger Verwaltungsakt sein (BFH in BFHE 256, 6, BStBl. II 2017, 496, MwStR 2017, 393 mAnm Marchal, Rn. 20, und v. 26.6.2019 – XI R 5/18, BFHE 266, 67, MwStR 2020, 88 Rn. 20). Es handelt sich aber vorliegend nicht um einen Grundlagenbescheid (offen gelassen im BFH in BFHE 256, 6, BStBl. II 2017, 496, MwStR 2017, 393 mAnm Marchal, Rn. 20), der zu einer Verfahrensaussetzung nach § 74 FGO führen kann (BFH v. 14.5.2014 – X R 7/12, BFHE 246, 101, BStBl. II 2015, 12, DStRE 2014, 1353 Rn. 19).

Rechtsnatur der Zustimmung nach § 14c Abs. 2 S. 5 UStG im Kontext zu §§ 16, 18 UStG und § 168 AO

a) § 14c Abs. 2 S. 5 UStG macht die gesondert schriftlich zu beantragende Steuerberichtigung von einer Zustimmung des FA abhängig. Damit trägt diese Vorschrift den Besonderheiten des umsatzsteuerrechtlichen Anmeldeverfahrens Rechnung.

30 aa) Der Unternehmer ist zur Abgabe selbst berechneter Voranmeldungen (Steueranmeldungen) verpflichtet. So hat er gemäß § 18 Abs. 1 S. 1 UStG für jeden Voranmeldungszeitraum eine Voranmeldung zu übermitteln, in der er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum (Vorauszahlung) selbst zu berechnen hat. Dabei sind § 16 Abs. 1 und 2 UStG und § 17 UStG entsprechend anzuwenden (§ 18 Abs. 1 S. 3 UStG). Danach ist bei der Berechnung der Steuer von der Summe der Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 UStG auszugehen, soweit für sie die Steuer in dem Besteuerungszeitraum entstanden und die Steuerschuldnerschaft gegeben ist, wobei der Steuer die nach § 6a Abs. 4 S. 2 UStG, nach § 14c UStG sowie nach § 17 Abs. 1 S. 6 UStG geschuldeten Steuerbeträge hinzuzurechnen sind (§ 16 Abs. 1 S. 3 und 4 UStG). Die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge sind abzusetzen, zusätzlich ist § 15a UStG zu berücksichtigen (§ 16 Abs. 2 UStG). Damit findet die Berichtigung des Steuerbetrages nach § 14c Abs. 2 S. 5 UStG erst aufgrund der durch diese Vorschrift angeordneten entsprechenden Anwendung von § 17 Abs. 1 UStG Eingang in die (vom Unternehmer vorzunehmende) Steuerberechnung.

31 Zudem hat der Unternehmer nach § 18 Abs. 3 S. 1 UStG für das Kalenderjahr (oder für den kürzeren Besteuerungszeitraum) eine Steuererklärung (Steueranmeldung) zu übermitteln, in der er die zu entrichtende Steuer oder den Überschuss, der sich zu seinen Gunsten ergibt, nach § 16 Abs. 1 bis 4 UStG und § 17 UStG selbst zu berechnen hat. Voranmeldungen und Steuererklärung sind im Übrigen auch durch den Aussteller von Rechnungen iSv § 14c Abs. 2 UStG ohne Unternehmer-eigenschaft abzugeben (§ 18 Abs. 4b UStG).

32 Im Übrigen stehen Vor- wie auch Steueranmeldung gemäß § 168 S. 1 AO grundsätzlich einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Anders ist es nur, wenn die Anmeldung zu einer Vergütung führt; hier kommt es dann auf eine zusätzliche Zustimmung des FA an. Diese Zustimmung nach § 168 S. 2 und 3 AO ist zwar nach ständiger BFH-Rechtsprechung ein Verwaltungsakt, aber kein Grundlagen-

RECHTSPRECHUNG

bescheid (BFH v. 9.7.2003 – V R 29/02, BFHE 202, 403, BStBl. II 2003, 904, DStRE 2003, 1239 und v. 28.2.2002 – V R 42/01, BFHE 198, 27, BStBl. II 2002, 642, DStRE 2002, 912).

- 33 bb) Im Regelungszusammenhang §§ 16, 18 UStG mit § 168 AO dient das Zustimmungserfordernis in § 14c Abs. 2 S. 5 UStG dazu, dass der Rechnungssteller im Fall des unberechtigten Steuerausweises die sich hieraus ergebende Steuerschuld nicht aufgrund eigener Annahmen zur Beseitigung der sich hieraus ergebenden Gefährdungslage im Rahmen der ihm obliegenden Steuerberechnung entfallen lassen kann. Stattdessen soll verhindert werden, dass Personen, die in den Fällen des § 14c Abs. 2 UStG unberechtigt gehandelt haben, den Versuch unternehmen, die sich hieraus ergebende Steuerschuld ebenso unberechtigt entfallen zu lassen. Dies wird durch die amtliche Gesetzesbegründung zu dieser Regelung bestätigt (s. o. II.1.a).

Zustimmung ist kein Grundlagenbescheid und bindet nicht im nachfolgenden Festsetzungsverfahren

- 34 b) Unter Berücksichtigung dieser Besonderheiten kommt es nicht in Betracht, in der Zustimmung nach § 14c Abs. 2 S. 5 UStG einen eigenständigen Grundlagenbescheid zu sehen, der für das nachfolgende Festsetzungsverfahren durch Vor- und Steueranmeldung bindend wäre. Für eine derartige Eigenständigkeit besteht keine sachliche Rechtfertigung, da diese Zustimmung nur der Überwachung des Erklärungsverhaltens des Unternehmers dient. Zudem geht es vorliegend nicht darum, die Sachkunde anderer Behörden zu nutzen, wie es etwa auf die Bescheinigungen nach § 4 Nr. 20 Buchst. a S. 2 UStG und § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG zutrifft, bei denen es sich um Grundlagenbescheide handelt (vgl. zB BFH v. 21.2.2013 – V R 27/11, BFHE 240, 487, BStBl. II 2013, 529, DStR 2013, 1081 Rn. 16, und v. 22.8.2019 – V R 14/17, BFHE 266, 401, BStBl. II 2020, 720, MwStR 2020, 38 mAnm Möller, Rn. 14). Jede andere Sichtweise würde die Handhabung des Besteuerungsverfahrens ohne sachliche Rechtfertigung erschweren. Die Zustimmung des FA ist daher entgegen der Auffassung des Klägers auch nicht als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Berichtigung anzusehen.
- 35 Daher ist es dem FA möglich, über den bei ihm gestellten Antrag durch einen eigenständigen Verwaltungsakt zu entscheiden (so die dem BFH in BFHE 266, 67, MwStR 2020, 88 zugrunde liegende Fallgestaltung). Zwingend ist dies aber nicht. Es kann sich auch dafür entscheiden, seine Zustimmung stillschweigend durch den Erlass eines Änderungsbescheids zu erteilen, wie es im Streitfall für das Jahr 2010 durch den Bescheid v. 5.12.2014 erfolgt ist.
- 36 Hierdurch werden die Möglichkeiten des Rechnungsausstellers zur Erlangung effektiven Rechtsschutzes nicht beeinträchtigt. Denn sieht er wie im Streitfall die zeitliche Zuordnung des Berichtigungsanspruchs durch das FA als unzutreffend an, kann er für den von ihm als zutreffend erachteten Zeitraum (vorliegend 2011) bei einer unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steueranmeldung einen Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 AO (wie im Streitfall) stellen. Es ist dann wie im Streitfall (s. oben II.1.c) über die zeitliche Zuordnung des Berichtigungsanspruchs zu entscheiden, wobei im Erfolgsfall der andere Steuerbescheid (hier die Steuerfest-

setzung für das Jahr 2010) ggf. nach § 174 AO zu ändern ist. Dies entspricht der Beurteilung bei § 168 S. 2 AO (s. oben II.2.a aa).

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

37

► Erste Einordnung:

Umsatzsteuer und Insolvenz ist eine Paarung, aus der sich immer wieder spannende Fälle ergeben. Die Interessenlagen sind in der Insolvenz natürlich gegenläufig: Die Aufgabe des Insolvenzverwalters ist es, die zur Verteilung verfügbare Masse zu mehren, während das FA nach Wegen sucht, die ausstehenden Steuern einzuziehen. Nach Insolvenzeröffnung kann das FA – wie alle Insolvenzgläubiger – seine Forderungen nur noch nach den Regeln des Insolvenzverfahrens (§ 87 InsO) verfolgen. Das bedeutet generell eine nur quotal Befriedigung (§§ 187 ff. InsO). Eine bevorzugte Befriedigung bieten aber insbes. Aufrechnungslagen, also wenn der Insolvenzforderung (Entstehung vor Insolvenz, § 38 InsO) des Fiskus eine ebenso vorinsolvenzlich begründete Forderung des Insolvenzschuldners gegenübersteht (§ 94 InsO). Deswegen ist einer der üblichen Streitpunkte zwischen FA und Insolvenzverwalter die Frage des (insolvenzrechtlichen) Entstehungszeitpunkts insbes. von Gegenforderungen (§ 387 BGB).

Eine der Möglichkeiten, wie eine derartige Gegenforderung des Insolvenzschuldners entstehen kann, ist – wie im Besprechungsfall – die Berichtigung von nach § 14c UStG geschuldeter Umsatzsteuer, hier aus einvernehmlichen Scheingeschäften (§ 14c Abs. 2 S. 2 UStG). Während aber über die Rechtmäßigkeit einer Aufrechnung in einem Abrechnungsbescheid rechtsmittelfähig entschieden wird und dabei entscheidend ist, wann die Gegenforderung insolvenzrechtlich entstanden ist (§ 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO), betrifft der Besprechungsfall das Festsetzungsverfahren und die Frage des Berichtigungszeitraums (§ 14 Abs. 2 S. 5 UStG).

Der BFH hat das – aus Sicht des Insolvenzverwalters – wenig zielführende Verfahren für einige wichtige Klarstellungen genutzt. Für den Fall, dass der vom Rechnungsempfänger geltend gemachte Vorsteuerabzug gewährt wurde, ist der aufgrund des unberechtigten Steuerausweises geschuldete Steuerbetrag für den Zeitraum zu berichtigen, in dem der Rechnungsempfänger die Vorsteuer an das FA zurückzahlt (§ 14c Abs. 2 S. 4 Fall 2 UStG); der Zeitpunkt der Antragstellung ist hingegen unmaßgeblich. Diesen Fall differenziert der BFH von der Fallgestaltung, dass der geltend gemachte Vorsteuerabzug nie gewährt wurde (§ 14c Abs. 2 S. 4 Fall 1 UStG). Für diese hat der VII. Senat erkennen lassen, dass er auf den Zeitpunkt der Zustimmung (§ 14 Abs. 2 S. 5 UStG) durch das FA abstellen möchte (BFH v. 8.11.2016 – VII R 34/15, BFHE 256, 6, MwStR 2017, 393 mAnm Marchal). Deutlich wendet sich der V. Senat gegen die vom VII. Senat in den Raum gestellte Möglichkeit, die Zustimmung des FA nach § 14 Abs. 2 S. 5 UStG könne ein Grundlagenbescheid sein. Er ordnet diese Zustimmung vielmehr in die Nähe von § 168 S. 2 AO ein, also zwar als Verwaltungsakt, nicht aber als eigenständigen Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung für das nachfolgende Festsetzungsverfahren.

Verwaltung

Anwendungsfragen zu § 55 Abs. 4 InsO

BMF, Schr. v. 11.1.2022 – IV A 3 – S 0550/21/10001 :001,
DOK 2022/0027292

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

Dieses BMF-Schreiben findet Anwendung auf alle Insolvenzverfahren, deren Eröffnung ab dem 1.1.2021 beantragt wurde.

Für Insolvenzverfahren, die vor dem 1.1.2021 beantragt wurden, sind die Regelungen des BMF-Schreibens v. 20.5.2015 – IV A 3 – S 0550/10/10020-05, BStBl. I 2015, 476, MwStR 2015, 513, ergänzt durch BMF-Schreiben v. 18.11.2015 – IV A 3 – S 0550/10/10020-05, BStBl. I 2015, 886, MwStR 2015, 948 weiterhin anzuwenden.

I. Allgemeines

- 1 Durch das Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz wurde § 55 Abs. 4 InsO wie folgt gefasst:

„(4) Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschriftschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. Den Umsatzsteuerverbindlichkeiten stehen die folgenden Verbindlichkeiten gleich:

1. sonstige Ein- und Ausfuhrabgaben,
2. bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern,
3. die Luftverkehr- und die Kraftfahrzeugsteuer und
4. die Lohnsteuer.“

II. Anwendung

II.1 Betroffene Personen

- 2 § 55 Abs. 4 InsO findet Anwendung auf den vorläufigen Insolvenzverwalter, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nicht nach § 22 Abs. 1 InsO übergegangen ist (so genannter „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter). Hierbei ist es unbeachtlich, ob der schwache vorläufige Insolvenzverwalter vom Gericht mit einem Zustimmungsvorbehalt ausgestattet wurde oder nicht. Auch ohne einen Zustimmungsvorbehalt iSd § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO können entsprechende Steuerverbindlichkeiten durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter begründet werden, insbesondere wenn ihm zahlreiche Rechte durch das Insolvenzgericht eingeräumt oder Sicherungsmaßnahmen angeordnet werden.
- 3 § 55 Abs. 4 InsO findet ebenfalls Anwendung auf den Schuldner im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren, nachdem ein vorläufiger Sachwalter bestellt wurde. Hierbei ist es unbeachtlich, ob der Schuldner vom Gericht zur Begründung von Masseverbindlichkeiten ermächtigt wurde.
- 4 Für den vorläufigen Insolvenzverwalter, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nach § 22 Abs. 1 InsO übergegangen ist (so genannter „starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter), ist § 55 Abs. 4 InsO nicht anwendbar, da insoweit sonstige Masseverbindlichkeiten bereits nach § 55 Abs. 2 InsO begründet werden.

II.2 Steuerrechtliche Stellung des vorläufigen Insolvenzverwalters und des vorläufigen Sachwalters

Die steuerrechtliche Stellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters und des vorläufigen Sachwalters wird durch die Regelung des § 55 Abs. 4 InsO nicht berührt. Weder der schwache vorläufige Insolvenzverwalter noch der vorläufige Sachwalter ist Vermögensverwalter iSd § 34 Abs. 3 AO, so dass er während des Insolvenzeröffnungsverfahrens weder die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschriftschuldners zu erfüllen hat noch diese erfüllen darf. Die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschriftschuldners sind während des Insolvenzeröffnungsverfahrens vom Insolvenzschriftschuldner selbst zu erfüllen.

II.3 Verbindlichkeiten/Forderungen

Die Vorschrift ist lediglich auf Verbindlichkeiten des Insolvenzschriftschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis anwendbar. Steuererstattungsansprüche und Steuervergütungsansprüche werden von der Vorschrift nicht erfasst (vgl. BFH v. 23.7.2020 – V R 26/19, MwStR 2020, 1065 mAnm Kruth). Zur Ermittlung der Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Umsatzsteuer vgl. Rn. 34 und 35.

II.4 Betroffene Steuerarten und steuerliche Nebenleistungen

Der Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO erstreckt sich auf folgende Steuerarten:

- Umsatzsteuer,
- sonstige Ein- und Ausfuhrabgaben,
- bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern,
- Luftverkehr- und Kraftfahrzeugsteuer und
- Lohnsteuer.

Steuerliche Nebenleistungen werden von § 55 Abs. 4 InsO nicht erfasst.

Die ab Festsetzung gegen den Insolvenzverwalter oder den eigenverwaltenden Schuldner entstehenden Säumniszuschläge auf als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO zu qualifizierende Umsatz- und Lohnsteuerforderungen (vgl. Rn. 35 und 43) sind nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO geltend zu machen.

II.4.1 Umsatzsteuer

II.4.1.1 Umsatzsteuerverbindlichkeiten aufgrund ausgeführter Lieferungen und sonstiger Leistungen

Umsatzsteuerrechtliche Verbindlichkeiten aufgrund von Lieferungen und sonstigen Leistungen werden nach § 55 Abs. 4 InsO im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren vom Insolvenzschriftschuldner selbst begründet. Dabei ist auf die Entgeltvereinbarung durch den eigenverwaltenden Schuldner abzustellen.

Umsatzsteuerrechtliche Verbindlichkeiten aufgrund von Lieferungen und sonstigen Leistungen im vorläufigen Insolvenzverfahren werden nach § 55 Abs. 4 InsO im Rahmen der für den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse begründet.

Eine solche rechtliche Befugnis liegt insbesondere dann vor, wenn der schwache vorläufige Insolvenzverwalter durch das Insolvenzgericht zum Forderungseinzug ausdrücklich ermächtigt wurde (vgl. BFH v. 24.9.2014 – V R 48/13, BStBl. II 2015, 506, MwStR 2015, 100). Dabei ist auf die Entgeltvereinbarung

VERWALTUNG

mung durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter sowie auf die Entgeltvereinnahmung durch den Schuldner mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters abzustellen.

- 11 Von einer Befugnis zur Entgeltvereinnahmung ist auch dann auszugehen, wenn der schwache vorläufige Insolvenzverwalter nur mit einem allgemeinen Zustimmungsvorbehalt ausgestattet wurde, denn der Drittschuldner kann schuldbefreiend nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters leisten (§ 24 Abs. 1 und § 82 InsO). Gleiches gilt, wenn der schwache vorläufige Insolvenzverwalter zur Kassenführung berechtigt ist.

- 12 Darüber hinaus können auch Handlungen des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters zur Entstehung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO führen (zB Verwertung von Anlagevermögen durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter im Rahmen einer Einzelermächtigung, sofern nicht bereits § 55 Abs. 2 InsO einschlägig ist).

- 13 Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Daher führt auch der Erhalt einer Gegenleistung, zB beim Tausch oder bei tauschähnlichen Umsätzen, zu einer Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO.

Unentgeltliche Wertabgaben nach Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters iSv § 3 Abs. 1b und 9a UStG fallen ebenfalls in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO.

II.4.1.2 Umsatzberichtigung wegen Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen (BFH v. 24.9.2014 – V R 48/13)

- 14 Aufgrund der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO), mit Recht zum Forderungseinzug (§ 22 Abs. 2, § 23 InsO) oder mit Berechtigung zur Kassenführung werden bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten die noch ausstehenden Entgelte für zuvor erbrachte Leistungen im Augenblick vor der Eröffnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens aus Rechtsgründen uneinbringlich. Uneinbringlich werden auch die Entgelte für die Leistungen, die der Insolvenzschnldner nach Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt mit Recht zum Forderungseinzug oder mit Berechtigung zur Kassenführung bis zur Beendigung des Insolvenzverfahrens (§§ 26, 27 InsO) erbringt.

- 15 Maßgeblich hierfür ist nach Auffassung des BFH, dass entsprechend § 80 Abs. 1 InsO die Empfangszuständigkeit für alle Leistungen, die auf die zur Insolvenzmasse gehörenden Forderungen erbracht werden, auf den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter mit Recht zum Forderungseinzug übergeht und dass der Insolvenzschnldner somit aus rechtlichen Gründen nicht mehr in der Lage ist, rechtswirksam Entgeltforderungen in seinem eigenen vorinsolvenzlichen Unternehmensteil selbst zu vereinnahmen, da sie im Rahmen der Masseverwaltung und Masseverwertung zu vereinnahmen sind und damit zum Bereich der Masseverbindlichkeiten gehören. Die rechtlichen Auswirkungen des BFH-Urteils v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl. II 2011, 996, DStR 2011, 720 werden somit auf den Zeitpunkt der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters vorverlegt.

- 16 Die in den Rn. 14 und 15 dargelegten Ausführungen des BFH gelten auch bei der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt *ohne* ausdrücklichem Recht zum Forderungseinzug.

Die in Rn. 14 und 15 dargestellten Grundsätze gelten für den Schuldner auch bei der Bestellung eines vorläufigen Sachwalters in der Eigenverwaltung. Der eigenverwaltende Schuldner in der vorläufigen Eigenverwaltung hat aufgrund der weiter bestehenden Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auch die notwendige Vereinnahmungsbefugnis; er vereinnahmt aber bereits im Insolvenzeröffnungsverfahren für die spätere Insolvenzmasse und begründet Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO. Der Schuldner übt die ihm verbliebenen Befugnisse im Insolvenzeröffnungsverfahren innerhalb der in §§ 270 ff. InsO geregelten Rechte und Pflichten aus und nimmt damit Aufgaben für den Unternehmensteil der späteren Insolvenzmasse wahr.

Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1, Abs. 1 S. 1 UStG ist der Steuerbetrag für steuerpflichtige Ausgangsleistungen des Unternehmens zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist.

Beispiel 1:

Der Insolvenzschnldner hat Forderungen aus steuerpflichtigen Umsätzen, die er vor der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters erbracht hat, iHv 11.900 EUR. Er hat diese Umsätze zwar angemeldet, die Entrichtung des Entgelts vom Leistungsempfänger steht aber noch aus. Durch die Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters werden diese Forderungen aus rechtlichen Gründen uneinbringlich, da der Leistungsempfänger nicht mehr an den Insolvenzschnldner leisten kann. Die für diese Umsätze geschuldeten Steuerbeträge sind nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1, Abs. 1 S. 1 UStG zu berichtigen.

Beispiel 2:

Nach der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters erbringt der Insolvenzschnldner steuerpflichtige Umsätze iHv 5.950 EUR. Diese Umsätze hat er im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung grundsätzlich zu versteuern. Gleichzeitig sind die Steuerbeträge für diese Umsätze nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1, Abs. 1 S. 1 UStG zu berichtigen, da die Forderung aus rechtlichen Gründen uneinbringlich wird.

Die Grundsätze zur Umsatzberichtigung wegen Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen gelten grundsätzlich auch im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren, weil der Schuldner zwar die Verwaltungs- und Verfügungsmacht über sein Vermögen behält, aber bereits jetzt schon für die spätere Insolvenzmasse vereinnahmt und damit Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO begründet.

In der vorläufigen Eigenverwaltung ist daher die Umsatzsteuer auf ausstehende Entgelte für vom Insolvenzschnldner erbrachte Umsätze nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 und Abs. 1 S. 1 UStG aus Rechtsgründen zu berichtigen.

II.4.1.3 Forderungseinzug bei der Besteuerung nach vereinbarten und nach vereinnahmten Entgelten im Insolvenzeröffnungsverfahren

Im Fall der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten kommt es im Anschluss an die Uneinbringlichkeit durch die Vereinnahmung des Entgelts gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 UStG zu einer zweiten Berichtigung. Dem steht nicht entgegen, dass die erste Berichtigung aufgrund Uneinbringlichkeit und die zweite Berichtigung aufgrund nachfolgender Vereinnahmung ggf. im selben Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum zusammentreffen (BFH v. 24.10.2013 – V R 31/12, BStBl. II 2015, 674, MwStR 2014, 168 mAnm Hummel).

Beispiel 3:

Von den berichtigten Umsätzen aus den vorherigen Beispielen vereinnahmt der schwache vorläufige Insolvenzverwalter

VERWALTUNG

2.000 EUR. Durch die Vereinnahmung des Entgelts sind die darin enthaltenen Steuerbeträge für die Umsätze nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 UStG insoweit ein zweites Mal zu berichtigen.

Diese zweite Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 UStG erfolgt im Gegensatz zur ersten Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1, Abs. 1 S. 1 UStG im Unternehmensteil Insolvenzmasse und führt daher zu Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO.

21 Die vorstehenden Ausführungen gelten auch im Falle der vorläufigen Eigenverwaltung.

22 Wurde das Entgelt bereits vor dem Insolvenzeröffnungsverfahren aus tatsächlichen Gründen (zB wegen Zahlungsunfähigkeit des Entgeltschuldners) als uneinbringlich behandelt und der darin enthaltene Steuerbetrag nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1, Abs. 1 S. 1 UStG berichtet, ist mit Vereinnahmung während des Insolvenzeröffnungsverfahrens erneut eine Berichtigung des Entgelts nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 UStG durchzuführen. Die dabei entstehende Steuer führt zu einer Masseverbindlichkeit iSv § 55 Abs. 4 InsO.

23 Im Fall der Istbesteuerung führt die Vereinnahmung der Entgelte durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter im vorläufigen Insolvenzverfahren bzw. durch den Insolvenzschuldner im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Entstehung von Masseverbindlichkeiten iSd § 55 Abs. 4 InsO (vgl. BFH v. 29.1.2009 – V R 64/07, BStBl. II 2009, 682, DStR 2009, 851).

II.4.1.4 Vorsteuerrückforderungsansprüche nach § 17 UStG

24 Der Vorsteuerberichtigungsanspruch aus nicht bezahlten Leistungsbezügen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1, Abs. 1 S. 2 UStG entsteht mit der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt. Der Gläubiger des Insolvenzschuldners kann nämlich seinen Entgeltanspruch zumindest für die Dauer des Eröffnungsverfahrens nicht mehr durchsetzen. Entsprechende Vorsteuerrückforderungsansprüche stellen Insolvenzforderungen dar.

Der Vorsteuerabzug aus Leistungen, die der Insolvenzschuldner im Insolvenzeröffnungsverfahren bezieht, ist ebenfalls aus rechtlichen Gründen uneinbringlich und entsprechend nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1, Abs. 1 S. 2 UStG zu berichtigen. Dies gilt sowohl bei der Besteuerung nach vereinbarten als auch nach vereinnahmten Entgelten. Da dieser Berichtigungsanspruch regelmäßig mit dem ursprünglichen Vorsteueranspruch im gleichen Voranmeldungszeitraum zusammenfällt, ergeben sich grundsätzlich keine Steueransprüche, die als Insolvenzforderungen geltend zu machen wären (vgl. analog zum Beispiel 2 in Rn. 18).

In der vorläufigen Eigenverwaltung erfolgt ebenfalls eine Vorsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit, da bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht mehr durchsetzen kann (vgl. BFH v. 20.7.2006 – V R 13/04, BStBl. II 2007, 22, DStR 2006, 1699; Abschn. 17.1. Abs. 5 S. 2 UStAE).

25 Durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter veranlasste Zahlungen von Entgelten aus vor oder nach seiner Bestellung bezogenen Leistungen führen zu einer zweiten Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 S. 2 UStG. Auch dies kann im selben Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum zusammentreffen.

Gleiches gilt bei Zahlungen des Schuldners im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren, wenn zuvor eine Vorsteuerberichtigung erfolgte.

Die zweite Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 S. 2 UStG mindert den Steueranspruch und ist im Fall einer nachfolgenden Insolvenzeröffnung bei der Berechnung der sich für den Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum ergebenden Masseverbindlichkeit iSd § 55 Abs. 4 InsO anspruchsmindernd zu berücksichtigen.

II.4.1.5 Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

Ist während des Insolvenzeröffnungsverfahrens eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG durchzuführen, fällt diese in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO, soweit die Änderung der Verhältnisse im Rahmen der Befugnisse des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters (zB Zustimmung zum Verkauf eines Grundstücks) oder durch den vorläufig eigenverwaltenden Schuldner veranlasst wurde.

II.4.1.6 Verwertung von Sicherungsgut

Die Verwertung von Sicherungsgut begründet keine Umsatzsteuerverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO. Derartige Umsätze unterliegen weiterhin der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG. Durch die Fiktion in § 55 Abs. 4 InsO werden diese Umsätze nicht zu Umsätzen „innerhalb“ des Insolvenzverfahrens.

II.4.2 Lohnsteuer

Werden Löhne während des Insolvenzeröffnungsverfahrens an die Arbeitnehmer ausgezahlt, stellt die hierbei entstandene Lohnsteuer mit Verfahrenseröffnung eine Masseverbindlichkeit dar. Dies gilt nicht für Insolvenzgeldzahlungen; diese unterliegen als steuerfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 2 EStG nicht dem Lohnsteuerabzug.

III. Verfahrensrechtliche Fragen

III.1 Steuererklärungspflichten

§ 55 Abs. 4 InsO ändert nicht den rechtlichen Status des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters oder des vorläufigen Sachwalters bzw. des Schuldners und lässt das Steuerrechtsverhältnis unberührt.

Da weder der schwache vorläufige Insolvenzverwalter noch der vorläufige Sachwalter Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO ist, haben sie keine Steuererklärungspflichten für den Insolvenzschuldner zu erfüllen. Bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens obliegen dem Schuldner die Steuererklärungspflichten auch für die Besteuerungsgrundlagen, für die § 55 Abs. 4 InsO gilt.

§ 55 Abs. 4 InsO verlagert lediglich den Zeitpunkt der Zuordnung von Steuerverbindlichkeiten in Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im vorläufigen Insolvenzverfahren auf den Zeitpunkt der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters bzw. im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren auf den Zeitpunkt der Bestellung des vorläufigen Sachwalters vor.

III.2 Entstehung der Masseverbindlichkeiten

Erst mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelten die nach Maßgabe des § 55 Abs. 4 InsO im Insolvenzeröffnungsverfahren begründeten Verbindlichkeiten als Masseverbindlichkeiten.

VERWALTUNG

III.3 Zuordnung und Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Umsatzsteuer

III.3.1 Berechnung und Verteilung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Umsatzsteuer

33 Nach den Grundsätzen der BFH-Urteile v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl. II 2011, 996, DStR 2011, 720, und v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBl. II 2012, 298, DStRE 2012, 233 sind die mit Insolvenzeröffnung entstehenden selbständigen umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensteile „Insolvenzmasse“ und „vorinsolvenzlicher Unternehmensteil“ bei allen Umsatzsteuersachverhalten im Insolvenzverfahren zu beachten. Bei der jeweiligen Steuerberechnung der einzelnen Unternehmensteile sind nur die Umsätze und die Vorsteuern der betreffenden Unternehmensteile zu berücksichtigen. Eine Vermischung der Besteuerungsgrundlagen der einzelnen Unternehmensteile untereinander ist nicht zulässig. Daher sind nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Steuerbeträge und die Vorsteuern aller Besteuerungszeiträume des vorläufigen Insolvenzverfahrens, unabhängig davon, ob sich aus dem einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum insgesamt eine Zahllast oder ein Guthaben ergibt, auf die einzelnen selbständigen umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensteile zu verteilen. Für Zwecke dieser Zuordnung gilt Folgendes:

34 Die in den betreffenden Voranmeldungszeiträumen begründeten Steuern aus Lieferungen und sonstigen Leistungen iSd § 55 Abs. 4 InsO (vgl. Rn. 20, 22 und 26) sind um die begründeten Vorsteuerbeträge iSd § 55 Abs. 4 InsO (vgl. Rn. 25) zu mindern. Nur soweit sich aus der Summe der so ermittelten Ergebnisse aller Voranmeldungszeiträume des vorläufigen Insolvenzverfahrens eine Zahllast ergibt, liegt eine Masseverbindlichkeit iSd § 55 Abs. 4 InsO vor.

Beispiel:

Nach den erforderlichen Berichtigungen gemäß § 17 UStG (siehe insbes. Rn. 18 und 24) ergeben sich im vorläufigen Insolvenzverfahren für den Voranmeldungszeitraum 01 ein Erstattungsbetrag von 5.000 EUR und für die Voranmeldungszeiträume 02 und 03 jeweils eine Zahllast von 10.000 EUR. Die Umsätze und Vorsteuern setzen sich wie folgt zusammen:

	USIVA 01	USIVA 02	USIVA 03
Umsatzsteuer auf Umsätze gemäß § 55 Abs. 4 InsO	3.000 EUR	16.000 EUR	13.000 EUR
Vorsteuern gemäß § 55 Abs. 4 InsO	8.000 EUR	6.000 EUR	3.000 EUR
Summe	-5.000 EUR	10.000 EUR	10.000 EUR

Da sich aus der Summe der so ermittelten Ergebnisse der Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume für den Zeitraum des vorläufigen Insolvenzverfahrens eine Zahllast ergibt (-5.000 EUR + 10.000 EUR + 10.000 EUR = 15.000 EUR), liegen Masseverbindlichkeiten iSd § 55 Abs. 4 InsO iHv 15.000 EUR vor.

35 Die als Masseverbindlichkeiten iSd § 55 Abs. 4 InsO geltenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten (vgl. Rn. 34) sind nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens für die einzelnen (Vor-)Anmeldungszeiträume des Insolvenzeröffnungsverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter oder dem eigenverwaltenden Schuldner festzusetzen (vgl. BFH v. 24.9.2014 – V R 48/13, BStBl. II 2015, 506, MwStR 2015, 100 Rn. 39 ff.). Einwendungen hiergegen können nach den allgemeinen Grundsätzen, insbesondere im Wege des Einspruchs nach § 347 AO, geltend gemacht werden.

Beispiel:

Im obigen Beispiel sind für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 01 ein Erstattungsbetrag, welcher sich aus den begründeten Steuern aus der Entgeltvereinnahmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters iSd § 55 Abs. 4 InsO und den mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Vorsteuerbeträgen ergibt, iHv 5.000 EUR und für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 02 sowie 03 jeweils eine Masseverbindlichkeit iSd § 55 Abs. 4 InsO iHv 10.000 EUR gegen den Insolvenzverwalter festzusetzen. Der Erstattungsbetrag für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 01 kann mit den Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO oder anderen Masseverbindlichkeiten verrechnet werden.

Nicht als Masseverbindlichkeit iSd § 55 Abs. 4 InsO geltend zu machende Umsatzsteuerverbindlichkeiten sind als Insolvenzforderung zur Insolvenztabelle anzumelden. Dabei ist es zwar zulässig, aber nicht erforderlich, zur Insolvenztabelle die einzelnen, ggf. vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch angemeldeten bzw. festgesetzten Umsatzsteuerforderungen aus den einzelnen Voranmeldungszeiträumen anzumelden. Ausreichend ist die Anmeldung der noch nicht getilgten Jahressteuer des Insolvenzeröffnungsjahrs für den vorinsolvenzlichen Unternehmensteil. Die jahresbezogene Saldierung nach § 16 Abs. 2 UStG stellt keine Aufrechnung iSv § 96 InsO dar und geht dieser somit vor (BFH v. 25.7.2012 – VII R 44/10, BStBl. II 2013, 33, DStRE 2013, 99).

37 Während des Insolvenzeröffnungsverfahrens hat der Unternehmer für jeden Voranmeldungszeitraum eine Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen, die sämtliche unselbständigen Besteuerungsgrundlagen enthält.

III.3.2 Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Umsatzsteuer

Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind die als Masseverbindlichkeiten iSd § 55 Abs. 4 InsO geltenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten (vgl. Rn. 33 und 34) für die Voranmeldungszeiträume des vorläufigen Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter festzusetzen und bekannt zu geben. Hierbei ist es unbeachtlich, wenn für denselben Voranmeldungszeitraum bereits vor der Insolvenzeröffnung ein Vorauszahlungsbescheid vorlag, der sich gemäß § 168 S. 1 AO auch aus einer Steueranmeldung ergeben kann, die einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (vgl. BFH v. 24.9.2014 – V R 48/13, BStBl. II 2015, 506, MwStR 2015, 100). Eventuell erfolgte Zahlungen auf die als Masseverbindlichkeiten iSd § 55 Abs. 4 InsO geltenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten sind im Abrechnungsteil der Festsetzung anzurechnen.

Für die Bekanntgabe der Festsetzungen gelten die allgemeinen Grundsätze zu § 122 AO und der Nr. 4.3, 4.4, 6.1, 13.2 und 15.1 des AEAo zu § 251.

39 Die bisher gegen den Insolvenzschnuldner (vorinsolvenzlicher Unternehmensteil) für die Zeiträume des vorläufigen Insolvenzverfahrens festgesetzten Umsatzsteuern sind – korrespondierend zu den Festsetzungen gegen die Insolvenzmasse – in Form einer Steuerberechnung mit anschließender (gegebenenfalls berichteter) Tabellenanmeldung zu ändern, soweit darin unselbständige Besteuerungsgrundlagen berücksichtigt sind, die wegen § 55 Abs. 4 InsO nach Insolvenzeröffnung als Masseverbindlichkeiten dem Unternehmensteil „Insolvenzmasse“ zuzurechnen sind.

40 Der Insolvenzverwalter kann seiner Mitwirkungspflicht durch die schlichte Anzeige der unter § 55 Abs. 4 InsO fallen-

VERWALTUNG

den Besteuerungsgrundlagen oder durch die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen entsprechen. Soweit der Insolvenzverwalter seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, sind die Besteuerungsgrundlagen zur Berechnung der Masseverbindlichkeiten sachgerecht zu schätzen.

- 41 In der Umsatzsteuerjahreserklärung sind die die Masseverbindlichkeiten iSd § 55 Abs. 4 InsO begründenden unselbständigen Besteuerungsgrundlagen mit den die Masseverbindlichkeiten iSd § 55 Abs. 1 und ggf. § 55 Abs. 2 InsO begründenden Besteuerungsgrundlagen in der (Teil-)Umsatzsteuerjahreserklärung des Unternehmensteiles Insolvenzmasse zu berücksichtigen.
- 42 Die Ausführungen der Rn. 38 bis 41 gelten analog auch für die Eigenverwaltung. Der eigenverwaltende Schuldner tritt an die Stelle des Insolvenzverwalters.

III.4 Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Lohnsteuer

- 43 Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind die als Masseverbindlichkeiten iSd § 55 Abs. 4 InsO geltenden Lohnsteuerverbindlichkeiten (vgl. Rn. 28) für die Anmeldezeiträume des Insolvenzeröffnungsverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter festzusetzen und bekannt zu geben. Hierbei ist es unbeachtlich, wenn für denselben Anmeldezeitraum bereits vor der Insolvenzeröffnung eine Lohnsteuerfestsetzung vorlag, die sich gemäß § 168 S. 1 AO auch aus einer Steueranmeldung ergeben kann, die einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (vgl. BFH v. 24.9.2014 – V R 48/13, BStBl. II 2015, 506, MwStR 2015, 100). Eventuell erfolgte Zahlungen auf die als Masseverbindlichkeiten iSd § 55 Abs. 4 InsO geltenden Lohnsteuerverbindlichkeiten sind im Abrechnungsteil der Festsetzung anzurechnen.
- 44 Die bisher gegen den Insolvenzschuldner für die Zeiträume des Insolvenzeröffnungsverfahrens festgesetzten Lohnsteuern sind – korrespondierend zu den Festsetzungen gegen die Insolvenzmasse – in Form einer Steuerberechnung mit anschließender (gegebenenfalls berichteter) Tabellenanmeldung zu ändern, soweit darin unselbständige Besteuerungsgrundlagen berücksichtigt sind, die wegen § 55 Abs. 4 InsO nach Insolvenzeröffnung als Masseverbindlichkeiten gelten.
- 45 Der Insolvenzverwalter kann seiner Mitwirkungspflicht durch die schlichte Anzeige der unter § 55 Abs. 4 InsO fallenden Besteuerungsgrundlagen oder durch die Abgabe von Lohnsteueranmeldungen entsprechen. Soweit der Insolvenzverwalter seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, sind die Besteuerungsgrundlagen zur Berechnung der Masseverbindlichkeiten sachgerecht zu schätzen.
- 46 Die Ausführungen der Rn. 43 bis 45 gelten analog auch für die Eigenverwaltung. Der eigenverwaltende Schuldner tritt an die Stelle des Insolvenzverwalters.

III.5 Einwendungen gegen die Zuordnung als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO

- 47 Einwendungen gegen die Zuordnung von Steueransprüchen als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO können nach den allgemeinen Grundsätzen, insbesondere im Wege des Einspruchs gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer sowie der Lohnsteuer, geltend gemacht werden.
- Der Insolvenzverwalter kann mit Verfahrenseröffnung die Rechte wahrnehmen, die dem Schuldner zu diesem Zeitpunkt auch zugestanden hätten.

In Fällen der Eigenverwaltung nimmt der Schuldner die Rechte selbst wahr.

III.6 Aufrechnung gegen Steuererstattungsansprüche

- 48 Vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind Steuerforderungen und Steuererstattungen ohne Einschränkungen aufrechenbar, soweit die Aufrechnungsvoraussetzungen vorliegen. Der Umstand, dass bestimmte Steuerforderungen später (nach Insolvenzeröffnung) gemäß § 55 Abs. 4 InsO zu Masseverbindlichkeiten werden, hindert die Aufrechnung nicht.
- 49 Nach Verfahrenseröffnung noch bestehende Steuererstattungsansprüche aus dem Zeitraum des Eröffnungsverfahrens sind vorbehaltlich des BFH-Urteils v. 2.11.2010 – VII R 6/10, BStBl. I 2011, 374, DStRE 2011, 521 mit Insolvenzforderungen aufrechenbar.

- 50 Sofern § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO einer Aufrechnung mit Insolvenzforderungen entgegensteht, kann gegen diese Guthaben mit Masseverbindlichkeiten (insbesondere mit Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 4 InsO) aufgerechnet werden. § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO gilt nicht für Massegläubiger, sondern nur für Insolvenzgläubiger.

IV. Anfechtung

- 51 Tatbestandlich ist § 55 Abs. 4 InsO im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung im Falle einer anfechtbar geleisteten Zahlung mangels bestehender Steuerverbindlichkeiten nicht erfüllt. Würde der Insolvenzverwalter oder der Sachwalter nach der Insolvenzeröffnung die Anfechtung der Steuerzahlung erklären und das FA auf die Anfechtung hin zahlen, würde die ursprüngliche Steuerforderung nach § 144 Abs. 1 InsO unmittelbar, aber nunmehr als Masseforderung wieder aufleben. Das FA würde eine Zahlung leisten, die es sofort wieder zurückfordern könnte. Eine Zahlung auf den Anfechtungsanspruch kann daher wegen Rechtsmissbräuchlichkeit verweigert werden.

Dieses Schreiben wird im BStBl. I veröffentlicht.

Zur Privatnutzung an Arbeitnehmer überlassene (Elektro-)Fahrräder sowie deren Übereignung

LfSt Bayern, Vfg. v. 19.11.2021 – S 2334.2.1 – 122/2 St36

Anm. d. Red. Der Abdruck erfolgt auszugsweise ohne die lohnsteuerlichen Teile (zum Volltext s. DStR 2022, 95).

1. Adressaten, Bezug

(...)

2. Überlassung eines Dienst-(Elektro-)Fahrrads

(...)

2.1.2 Umsatzsteuerliche Behandlung

Das FG Saarland hatte mit Beschluss v. 18.3.2019 – 1 K 1208/16, MwStR 2019, 759 dem EuGH zur Vorabentscheidung die Frage vorgelegt, wie Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL vor dem Hintergrund der Überlassung von Firmenfahrzeugen auszulegen sei.

Der EuGH stufte mit Urteil v. 20.1.2021, C-288/19, QM, MwStR 2021, 199 (mAnm Pogodda-Grünwald), die Kfz-Überlassung an Arbeitnehmer abweichend von den ug umsatzsteuerlichen Grundsätzen als unentgeltliche Überlassung des

VERWALTUNG

Unternehmers an sein Personal ein. Nachdem der EuGH über die Vorlage entschieden hatte, nahm das FG des Saarlandes das Verfahren unter dem Geschäftszeichen 1 K 1034/21 wieder auf und entschied anhand der vom EuGH dargelegten Rechtsgrundsätze. Die bisherige Rechtsprechung des BFH hält das FG aufgrund der EuGH-Rechtsprechung für nicht mehr haltbar. Gegen den Gerichtsbescheid des FG v. 29.7.2021 wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: V R 25/21).

Bis zur Entscheidung durch den BFH und bis zur Bekanntgabe einer evtl. anders lautenden Verwaltungsauffassung durch das BMF ist jedoch an der bisherigen Auffassung der entgeltlichen Überlassung (vgl. BMF v. 5.6.2014 – IV D 2 – S 7300/07/10002 :001, DOK 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896, MwStR 2014, 141, Tz. II) bei Kfz ebenso wie bei Fahrrädern weiterhin festzuhalten. Aufgrund des anhängigen BFH-Verfahrens können vergleichbare Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 AO ruhen.

§ 3 Nr. 37 EStG sowie die Halbierung bzw. Viertelung der Bemessungsgrundlage finden für umsatzsteuerliche Zwecke keine Anwendung. Das bedeutet Folgendes:

2.1.2.1 Überlassung erfolgt zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

- Die entgeltliche Überlassung eines betrieblichen (Elektro-) Fahrrads, das verkehrsrechtlich nicht als Kfz einzuordnen ist, eines Unternehmers (Arbeitgeber) an sein Personal zu privaten Zwecken stellt eine entgeltliche sonstige Leistung iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG dar.
- Die Überlassung ist als Vergütung für geleistete Dienste des Arbeitnehmers und damit als entgeltlich anzusehen, wenn sie im Arbeitsvertrag geregelt ist oder auf mündlichen Abreden oder sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses beruht. Von Entgeltlichkeit ist stets auszugehen, wenn das Fahrrad dem Arbeitnehmer für eine gewisse Dauer und nicht nur gelegentlich zur Privatnutzung überlassen wird (tauschähnlicher Umsatz nach § 3 Abs. 12 S. 2 UStG) (Abschn. 15.23 Abs. 8 ff. UStAE). Dies bedeutet, dass aus umsatzsteuerlicher Sicht von einer entgeltlichen Überlassung auszugehen ist, wenn dem Arbeitnehmer ein Fahrrad zur Privatnutzung überlassen wird, und zwar unabhängig davon, ob sich der Arbeitnehmer finanziell beteiligt oder nicht (Zuzahlung).
- Als Bemessungsgrundlage ist gemäß § 10 Abs. 2 S. 2 iVm Abs. 1 S. 1 UStG der Wert der nicht durch den Barlohn abgegoltenen Arbeitsleistung heranzuziehen.
- Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern die Bemessungsgrundlage nicht (BMF v. 30.12.1997 – IV C 3 – S 7102 - 41/97, BStBl. I 1998, 110, BeckVerw 027200).
- Aus Vereinfachungsgründen wird es jedoch nicht beanstandet, wenn bei einer Überlassung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung 1 % der unverbindlichen Preisempfehlung inklusive Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Inbetriebnahme angenommen wird, wobei die lohnsteuerlichen Werte als Bruttowerte anzusehen sind, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erhält im Jahr 2020 von seinem Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn ein Elektro-Fahrrad (UVP 3.200 EUR zzgl. USt 608 EUR), das verkehrsrechtlich nicht als Kfz gilt, welches er auch privat nutzen darf.

Lösung:

- Lohnsteuer: Die Überlassung ist nach § 3 Nr. 37 EStG steuerfrei.
- Umsatzsteuer: Es liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor. Bemessungsgrundlage: $1\% \times 3.800 \text{ EUR} (3.200 \text{ EUR} + 608 \text{ EUR}) = 3.808 \text{ EUR}$, Abrundung auf volle hundert EUR = $38 \text{ EUR} \times 100/119 = 31,93 \text{ EUR}$, Umsatzsteuer $19\% = 6,07 \text{ EUR}$.

2.1.2.2 Überlassung erfolgt aufgrund einer Gehaltsumwandlung

Beim Fall der Gehaltsumwandlung (Verzicht auf einen Teil des Arbeitslohns und stattdessen Fahrradüberlassung) handelt es sich hingegen nicht um einen tauschähnlichen Umsatz, da die Gegenleistung gerade nicht in der anteiligen Arbeitsleistung des Arbeitnehmers, sondern in einer Entgeltzahlung (Gehaltsumwandlung) besteht. Die Bemessungsgrundlage für die Überlassung des Fahrrads ist somit nach § 10 Abs. 1 UStG zu bestimmen. Die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG ist alles, was der Unternehmer (Arbeitgeber) vom Leistungsempfänger (Arbeitnehmer) für die Leistung (Überlassung des Fahrrads) erhält und bestimmt sich in diesem Fall nach der Höhe der Barlohnherabsetzung.

Die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 iVm § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG ist grundsätzlich noch zu beachten. Diese ist anzuwenden, sofern sie den tatsächlich gezahlten Betrag übersteigt. Die Mindestbemessungsgrundlage bestimmt sich nach den entstandenen Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG. Zu den entstandenen Ausgaben zählen auch evtl. Anschaffungskosten, die grds. auf den § 15a UStG-Zeitraum zu verteilen sind. Die Verteilung der Anschaffungskosten gilt auch in Leasingfällen, sofern das Fahrrad dem Arbeitgeber zuzurechnen ist, vgl. A 3.5 Abs. 5 und Abs. 6 UStAE. Alternativ zu den entstandenen Aufwendungen, kann die Mindestbemessungsgrundlage auch mit der 1 %-Methode ermittelt werden.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erhält im Jahr 2020 von seinem Arbeitgeber ein Elektro-Fahrrad (UVP 3.200 EUR zzgl. USt 608 EUR), das verkehrsrechtlich nicht als Kfz gilt, welches er auch privat nutzen darf. Der Arbeitnehmer verzichtet hierzu monatlich auf 50 EUR seines Gehalts.

Lösung:

- Lohnsteuer: Geldwerter Vorteil iHv $1\% \times 900 \text{ EUR} (\frac{1}{4} \times 3.808 \text{ EUR} = 952 \text{ EUR})$, Abrundung auf volle hundert EUR = 9 EUR
- Umsatzsteuer:
 - Es liegt eine entgeltliche sonstige Leistung vor, § 3 Abs. 9 UStG,
 - Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG: Gehaltsverzicht = $50 \text{ EUR} \times 100/119 = 42,02 \text{ EUR}$
 - Prüfung der Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 iVm § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG:
 - entweder: Entstandene Ausgaben, soweit sie zum Vorsteuerabzug berechtigt haben; Anschaffungskosten auf den § 15a UStG-Zeitraum verteilt: $3.200 \text{ EUR} / 5 \text{ Jahre} (\text{§ 15a UStG-Zeitraum}) / 12 \text{ Monate} = 53,33 \text{ EUR}$
 - oder: aus Vereinfachungsgründen 1 %-Regelung: $1\% \times 3.800 \text{ EUR} \times 100/119 = 31,93 \text{ EUR}$
 - kein Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage, da Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG iHd Gehaltsverzichts mit 42,02 EUR höher als der niedrigste Wert der Mindestbemessungsgrundlage; dh Ansatz der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG
 - Umsatzsteuer § 12 Abs. 1 UStG: 19% von 42,02 EUR = 7,98 EUR

VERWALTUNG

- Da die Nutzungsüberlassung des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, erhält der Arbeitgeber aus den Anschaffungskosten des Fahrrads einen Vorsteuerabzug, soweit die restlichen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.

Abwandlung:

Der Arbeitgeber hat das Fahrrad nicht angeschafft, sondern geleast. Es entstehen ihm monatliche Gesamtkosten für das Fahrrad (Leasingkosten) iHv 60 EUR zzgl. USt.

Lösung:

- Lohnsteuer: vgl. og Beispiel, ohne Änderung
- Umsatzsteuer:
 - Es liegt eine entgeltliche sonstige Leistung vor, § 3 Abs. 9 UStG,
 - Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG: Gehaltsverzicht = $50 \text{ EUR} \times 100/119 = 42,02 \text{ EUR}$
 - Prüfung Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 iVm § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG:
 - entweder: Entstandene Ausgaben, soweit sie zum Vorsteuerabzug berechtigt haben: 60 EUR
 - oder: aus Vereinfachungsgründen 1 %-Regelung: $1 \% \times 3.800 \text{ EUR} \times 100/119 = 31,93 \text{ EUR}$
 - kein Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage, da Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG iHd Gehaltsverzichts mit 42,02 EUR höher als der niedrigste Wert der Mindestbemessungsgrundlage; dh Ansatz der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG
 - Umsatzsteuer § 12 Abs. 1 UStG: $19 \% \text{ von } 42,02 \text{ EUR} = 7,98 \text{ EUR}$
 - Da die Nutzungsüberlassung des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, erhält der Arbeitgeber aus den hierfür bezogenen Leasing-Leistungen einen Vorsteuerabzug, soweit die restlichen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.

2.2 Überlassung resultiert aus einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung

(...)

2.2.2 Umsatzsteuerliche Behandlung

Bei der Nutzungsüberlassung an den Arbeitnehmer handelt es sich um eine sonstige Leistung des Arbeitgebers, § 3 Abs. 9 UStG.

Wird ein Beförderungsmittel langfristig (= länger als 30 Tage) an einen Nichtunternehmer überlassen, ist die Versteuerung dort vorzunehmen, wo der Empfänger (= Arbeitnehmer) seinen Wohnsitz hat, § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG. Ist dieser in Deutschland, unterliegt die Überlassung der deutschen Umsatzsteuer.

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach dem für die Nutzungsüberlassung vereinbarten Entgelt abzüglich der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer, § 10 Abs. 1 UStG.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 UStG zu beachten. Diese ist anzuwenden, sofern sie den tatsächlich gezahlten Betrag übersteigt. Die Mindestbemessungsgrundlage bestimmt sich nach den entstandenen Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG.

Da die Nutzungsüberlassung des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, erhält der Arbeitgeber aus den hierfür bezogenen Leasing-Leistungen einen Vorsteuerabzug, soweit die restlichen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.

3. Kauf des (Elektro-)Fahrrads nach Leasingende
(...)**3.4 Umsatzsteuerliche Behandlung**

Der Verkauf eines Fahrrads von einem Dritten an den Arbeitnehmer des Leasingnehmers bzw. vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer, der auf Grund des Dienstverhältnisses gegen besonders berechnetes Entgelt erfolgt, stellt eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG desjenigen, der das Fahrrad an den Arbeitnehmer verkauft (dh des Dritten oder des Arbeitgebers) dar.

Die Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich nach dem vom Arbeitnehmer zu leistenden Entgelt zu bestimmen, § 10 Abs. 1 UStG.

Erfolgt der Verkauf vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer, ist jedoch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 UStG zu beachten. Diese ist anzuwenden, sofern sie den tatsächlich vom Arbeitnehmer gezahlten Betrag übersteigt. Die Mindestbemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG nach dem Einkaufspreis (= Wiederbeschaffungskosten des Arbeitgebers für den gleichen oder einen gleichartigen Gegenstand) zum Zeitpunkt des Verkaufs abzüglich der Umsatzsteuer. Dabei ist jedoch höchstens das marktübliche Entgelt anzusetzen, § 10 Abs. 5 S. 2 UStG.

Beruhet die Verbilligung jedoch auf einem Belegschaftsrabatt (zB Lieferung an Werksangehörige eines Fahrradherstellers), liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage regelmäßig nicht vor. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich in diesem Fall aus dem tatsächlich aufgewendeten Betrag abzüglich der Umsatzsteuer, vgl. Abschn. 1.8 Abs. 6 S. 4 UStAE.

4. Stromtanken von Elektrofahrrädern

(...)

4.2 Umsatzsteuerliche Behandlung

Die vom Arbeitgeber erbrachte Stromlieferung ist als Vergütung für geleistete Dienste und damit als entgeltlich anzusehen, wenn sie im Arbeitsvertrag geregelt ist oder auf mündlichen Abreden oder sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses beruht (tauschähnlicher Umsatz § 3 Abs. 12 S. 2 UStG). Als Bemessungsgrundlage ist gemäß § 10 Abs. 2 S. 2 iVm Abs. 1 S. 1 UStG der Wert der nicht durch den Barlohn abgegoltenen Arbeitsleistung heranzuziehen.

Wird dem Arbeitnehmer für die anteilige Arbeitsleistung sowohl ein betriebliches Fahrrad zur privaten Nutzung überlassen, als auch das elektrische Aufladen dieses Fahrrads gewährt, gilt Folgendes:

- Erfolgt die Fahrradüberlassung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Lohn und werden die Stromkosten hierfür vom Arbeitgeber getragen, ist die Stromlieferung durch die unter Tz. 2.1.2 dargestellte umsatzsteuerliche Behandlung bereits abgegolten.
- Liegt eine Gehaltsumwandlung vor, sind die tatsächlichen Vereinbarungen maßgeblich:
 - Gehaltsverzicht für Stromtanken: Strom-Bemessungsgrundlage iHd des Gehaltsverzichts
 - Gehaltsverzicht nur für Fahrrad: Strom-Bemessungsgrundlage vgl. erster Absatz dieser Tz.

Handelt es sich um ein privates Fahrrad des Arbeitnehmers, gelten die im ersten Absatz dieser Tz. ausgeführten Grundsätze.

Erledigte Verfahren

Zur Abgrenzung von Schadensersatz und Entgelt bei Zahlungen nach Aufhebung eines Architektenvertrages

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1; MwStSystRL Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c; BGB § 133, § 157, § 649 S. 2; UStAE Abschn. 1.3 Abs. 5

BFH v. 26.8.2021 – V R 13/19, DStR 2021, 2967

Die nach Kündigung eines Architektenvertrages zu zahlende Vergütung ist nur insoweit Entgelt iSv § 10 Abs. 1 UStG, als sie auf schon erbrachte Leistungsteile entfällt.

Die Entscheidung soll amtlich veröffentlicht werden.

Vorinstanz: FG Niedersachsen v. 28.2.2019 – 5 K 214/18, DStRE 2019, 1398

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil v. 27.7.2021 – V R 3/20 – Keine Ablaufhemmung beim Bauleistenden nach § 171 Abs. 14 AO

AO § 37 Abs. 2, § 47, § 169 Abs. 1, Abs. 2 S. 1 Nr. 2, § 171 Abs. 10, Abs. 14, § 175; UStG § 13b, § 27 Abs. 19 S. 1

BFH v. 27.7.2021 – V R 27/20, BeckRS 2021, 39817

In den sog. Bauträgerfällen (§ 27 Abs. 19 S. 1 UStG) führt der Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers (Bauträger) nicht zu einer Ablaufhemmung für die Steuerfestsetzung des Bauleis-

tenden nach § 171 Abs. 14 AO, wenn im Zeitpunkt der Festsetzung des Erstattungsanspruchs gegenüber dem Leistungsempfänger (Bauträger) bereits Festsetzungsverjährung beim Leistenden eingetreten war (Parallelentscheidung zum BFH-Urteil v. 27.7.2021 – V R 3/20, DStR 2021, 2906 mAnm Heuermann, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg v. 23.7.2020 – 12 K 2945/19, BeckRS 2020, 32149

Änderungsbescheid während eines Vorabentscheidungsersuchens

FGO § 127, § 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 2; UStG § 4 Nr. 11; MwStSystRL Art. 135 Abs. 1 Buchst. a; AO § 91

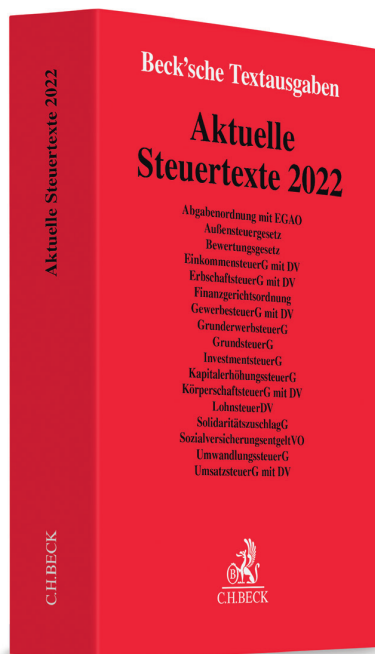
BFH v. 22.6.2021 – V R 10/21 (V R 58/17), BeckRS 2021, 39823

Der BFH verweist die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung nach § 127 FGO zurück, wenn der Änderungsbescheid einen neuen Streitpunkt enthält.

Vorinstanz: FG Münster v. 17.10.2017 – 15 K 3268/14 U, BeckRS 2017, 130896

Neu anhängige Verfahren

Keine



Alle wichtigen Steuergesetze.

Der Jahresbestseller

für Studium und Praxis enthält alle wichtigen Steuergesetze mit den entsprechenden Durchführungsverordnungen. Grund- und Splittingtabelle sowie ein ausführliches Stichwortregister ergänzen die Gesetzestexte. Mit ausführlichen redaktionellen Fußnoten hinweisen zu den Anwendungszeiträumen.

Beck'sche Textausgaben

Aktuelle Steuertexte 2022

2022. X, 1762 Seiten. Kartonierte € 10,90

ISBN 978-3-406-77283-2 | Neu im Februar 2022

≡ beck-shop.de/32348581

Die Ausgabe 2022

berücksichtigt alle seit der letzten Auflage vom Sommer 2021 verkündeten Änderungsgesetze. Hervorzuheben sind insbesondere:

- Personengesellschafts-rechtsmodernisierungsG – MoPeG
- Gesetz über die Entschädigung der Soldatinnen und Soldaten und zur Neuordnung des Soldatenversorgungsrechts
- Gesetz zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben im Umsatzsteuerrecht

Alle Steuergesetze für die Praxis.



NEU

im Januar 2022

Steuergesetze

208. Auflage. Stand Januar 2022.

Rund 4095 Seiten.

Im Premium-Ordner in Lederoptik mit

integrierter Buchstütze,

inkl. Berechnungsprogramm per Download

€ 39,- mit Aktualisierungsservice*)

ISBN 978-3-406-45605-3

☰ beck-shop.de/2400

*) Der Aktualisierungsservice von C.H. BECK:

Sie erhalten alle Ergänzungslieferungen automatisch zum jeweiligen Preis. Nach 12 Monaten können Sie den Service jederzeit kündigen.

Komplett in einem Band

Hier haben Sie alle für die tägliche Beratung notwendigen **Steuergesetze** und **Durchführungsverordnungen** zum materiellen und formellen Steuerrecht, die wichtigsten europäischen Regelungen und die berufsrechtlichen Gesetze für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in einem Band.

Die Gesetzestexte sind redaktionell so aufbereitet, dass schnell und klar ersichtlich ist, welche Textfassung für welchen Veranlagungszeitraum gilt – unerlässlich für die **Beratung** oder auch in **Prüfungssituationen**.

Jetzt neu enthalten:

Einkommen- und Lohnsteuertabellen für das Jahr 2022 samt Berechnungsprogramm zum Download.

Zusätzlich wurden die letzten steuerlichen Änderungen aus der vorangegangenen Legislaturperiode berücksichtigt:

- Zwölfte VO zur Änderung der SvEV
- G zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben in der USt
- Änderung des Infektionsschutzgesetzes

Eine der besten Investitionen des Jahres.



6 neue Vorschriften
erstmalig kommentiert!

Schmidt
EStG · Einkommensteuergesetz

41. Auflage, 2022.
Rund 2600. In Leinen ca. € 119,-
ISBN 978-3-406-77895-7

Neu im März 2022

☰ beck-shop.de/32814718

Rechnet sich schon mit der ersten Beratung

Ganz gleich, wie viele neue **Paragrafen** der Gesetzgeber verkündet, wie viele neue **Urteile** die Gerichte veröffentlichen oder wie viele **Schreiben und Erlasse** die Finanzverwaltung herausbringt – die Autoren schaffen es immer pünktlich alles zu sichten, zu gewichten und einzuordnen. Jedes Jahr. Denn man kann sich darauf verlassen: Im Schmidt ist alles drin, was bis Anfang Februar veröffentlicht und verkündet wurde. Natürlich auch 2022. U.a. sind eingearbeitet:

- Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz
- Fondsstandortgesetz
- Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
- ATAD-Umsetzungsgesetz.

Sechs neue Vorschriften (§§ 4k, 19a, 45b, 45c, 50c, 50d EStG) werden im Schmidt 2022 **erstmalig kommentiert**. Das komplette Schrifttum wurde ausgewertet. Rund 2600 prall gefüllte Seiten mit wertvollen Informationen und Praxistipps haben die Autoren verfasst. Bei dem **unschlagbaren Preis-/Leistungsverhältnis** rechnet sich der Schmidt schon mit der ersten Beratung.

Die Stimme, auf die man hört

Der Schmidt ist ein echtes Schwergewicht. Der Kommentar ist die Stimme, auf die man bei **Gericht** und in der **Finanzverwaltung** hört. Wenn Sie Ihre Argumentation mit einem Zitat aus dem Schmidt untermauern, dann hat das Gewicht. Denn bei Steuerexpertinnen und -experten gilt: Was im Schmidt steht, zählt. Mit ihm haben Sie **stets gute Argumente**, die in jedem Rechtsstreit sicher standhalten.

”

Der Schmidt ist der wohl bekannteste Standardkommentar auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechts. Anspruch dieses Werkes, (...) war und ist es stets, eine auf praktische Bedürfnisse konzentrierte, aber gleichwohl möglichst umfassende, aktuelle und einsichtige Erläuterung des Einkommensteuergesetzes zu liefern. Diesem Anspruch wird das Werk Jahr für Jahr auch gerecht.

Versorgungswirtschaft 6/2021, zur Voraufgabe

Umsatzsteuerrecht SPEZIAL



Umsatzsteuerrecht SPEZIAL mit dem BeckOK UStG

(Hrsg. Rainer Weymüller)

Das Fachmodul u.a. mit dem **BeckOK UStG, Weymüller**, von herausragenden Autoren geschrieben und laufend aktualisiert; **Sölch/Ringleb, UStG**, der renommierte Standardkommentar zum Umsatzsteuerrecht: Diese wichtigen Werke stehen Ihnen auch online zur Verfügung – übersichtlich aufbereitet und zu günstigen Preisen. Dazu alle relevanten Vorschriften zur Umsatzsteuer und zum Zollrecht auf nationaler wie europäischer Ebene; Rechtsprechung zum Mehrwertsteuerrecht sowie die **MwStR – Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht**. Damit macht sich dieses umfassende Informationspaket schnell für Sie bezahlt.

Infos: beck-shop.de/13695131

► schon ab € 38,-/Monat

(Preis für bis zu 3 Nutzer, zzgl. MwSt., 6-Monats-Abo)

JETZT
4 Wochen
kostenlos
testen
beck-online.de

Verlag C.H. BECK oHG, Wilhelmstraße 9, 80801 München | 1362647