

Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer

1. Abrechnungsbescheide in sog. Bauträgerfällen

Bei Streitigkeiten über die Rechtmäßigkeit von Abrechnungsbescheiden in sog. Bauträgerfällen entscheiden Finanzgerichte auch über den Bestand und die Durchsetzbarkeit der dem Finanzamt von Bauleistenden abgetretenen zivilrechtlichen Werklohnforderungen.

Hintergrund

Die Antragstellerin ist eine GmbH, die im Streitjahr 2013 als Bauträgerin steuerfreie Leistungen erbrachte. Hierfür erteilte sie Aufträge an zahlreiche Bauhandwerker (bauleistende Unternehmer), von denen sie steuerpflichtige Leistungen bezog. Dabei gingen sowohl die Antragstellerin als auch die Bauleistenden vom Übergang der Steuerschuld auf die Antragstellerin nach § 13b UStG (a. F.) aus.

Im Anschluss an die Veröffentlichung des Urteils des BFH v. 22.8.2013 (V R 37/10) beantragte die Antragstellerin beim Finanzamt die Erstattung der von ihr nach diesem Urteil im Streitjahr zu Unrecht auf der Grundlage des § 13b UStG a. F. abgeführten Umsatzsteuer, woraus sich ein Erstattungsanspruch zugunsten der Antragstellerin ergab. Das Finanzamt zahlte den Erstattungsantrag jedoch nicht aus, sondern ließ sich von den Bauleistenden ihre Werklohnforderungen gegen die Antragstellerin in Höhe der gegen sie festgesetzten Umsatzsteuer abtreten.

Das Finanzamt erklärte die Aufrechnung der ihm abgetretenen Werklohnforderungen mit dem Erstattungsbetrag der Antragstellerin aus Umsatzsteuer 2013. Hierüber beantragte die Antragstellerin einen Abrechnungsbescheid, den das Finanzamt erteilte und aus dem sich ergab, dass die an das Finanzamt abgetretenen Werklohnforderungen der Bauleistenden gegen den Erstattungsanspruch der Antragstellerin aufgerechnet wurden und das Konto der Antragstellerin anschließend "ausgeglichen" war.

Die Antragstellerin legte Einspruch gegen den Abrechnungsbescheid ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV) mit der Begründung, dass keine Aufrechnungslage vorgelegen habe. Hierzu brief sie sich u. a. auf Verjährung und machte ein Zurückbehaltungsrecht geltend. Das Finanzamt lehnte den AdV-Antrag ab.

Das FG gewährte hingegen mit seinem Beschluss v. 17.2.2022 die beantragte AdV. Dagegen haben sowohl das Finanzamt als auch die Antragstellerin Beschwerde eingelegt.

Entscheidung

Die Beschwerden des Finanzamts und der Antragstellerin gegen den AdV-Beschluss des FG sind nach Auffassung des BFH jeweils zulässig und begründet. Der Beschluss des FG ist daher aufzuheben und die Sache zur weiteren Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Abrechnungsbescheids bereits deshalb vorliegen, weil bislang ungeklärt sei, ob die FG in den sog. Bauträgerfällen über den Bestand und die Durchsetzbarkeit der – dem Finanzamt von Bauleistenden abgetretenen – zivilrechtlichen Werklohnforderungen entscheiden dürften.

Das FG hat rechtsfehlerhaft unbeachtet gelassen, dass es zu der – von ihm als streitig und ungewiss erachteten – Rechtsfrage zur Entscheidungskompetenz der FG über rechtswegfremde Forderungen bereits eine gefestigte Rechtsprechung des BFH gibt. Diese Rechtsfrage ist daher nicht i. S. v. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ernstlich zweifelhaft, sondern geklärt.

Das Gericht des zulässigen Rechtswegs entscheidet den Rechtsstreit grundsätzlich unter allen in Betracht kommenden rechtlichen Gesichtspunkten und damit auch über eine zur Aufrechnung gestellte rechtswegfremde Gegenforderung, es sei denn, diese Entscheidung erwächst in Rechtskraft. In Abtretungsfällen kann es jedoch grundsätzlich nicht zur Rechtskraftwirkung kommen, da sich diese nur auf die Beteiligten des Verfahrens und ihre Rechtsnachfolger erstreckt, nicht aber auf den Zedenten als den Rechtsvorgänger des an dem Prozess beteiligten Zessionars.

Ist danach am Klageverfahren zwischen dem Zessionar und dem Anspruchsgegner der abtretende bauleistende Unternehmer (Zedent) nicht beteiligt, kommt es zu keiner Rechtskrafterstreckung. Das Bestehen der rechtswegfremden Gegenforderung ist in diesen Fällen auch dann lediglich eine Vorfrage zur Aufrechnung und somit von der Entscheidungsbefugnis der Finanzgerichtsbarkeit umfasst.

Hieran hält der BFH weiter fest. In Abtretungsfällen kommt es nicht zu der Rechtskraftwirkung für den Zedenten, da sich die Rechtskraft eines Urteils nur auf die Beteiligten des Verfahrens und ihre Rechtsnachfolger erstreckt, nicht aber auf am Verfahren nicht beteiligte Dritte, wie im Falle der Abtretung der Zedent als Rechtsvorgänger des an dem Prozess beteiligten Zessionars.

2. **Aufwendungen für ein Gästehaus am Ort eines Betriebs**

Wenn sich das Gästehaus am Ort eines Betriebs des Steuerpflichtigen befindet, greift das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht ein. Ein Betrieb des Steuerpflichtigen am Ort des Gästehauses muss nicht üblicherweise von den beherbergten Geschäftsfreunden aufgesucht werden.

Hintergrund

Der Kläger ist ein nach dem StBerG anerkannter Lohnsteuerhilfeverein. Er unterhielt in den Streitjahren 2012 bis 2014 eine Reihe von Beratungsstellen, deren Leiter als freie Mitarbeiter für den Kläger tätig sind. Die Beratungsstellenleiter sind keine Arbeitnehmer und erzielen keine Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit.

Der Kläger mietete 2 Ferienapartments in X an. Sämtliche Aufwendungen für die Apartments behandelte er als abziehbare Betriebsausgaben und zog die darauf entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer ab. Die Apartments überließ der Kläger unentgeltlich an für ihn tätige Beratungsstellenleiter jeweils für eine Woche.

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung für die Streitjahre vertrat das Finanzamt in den Änderungsbescheiden über Körperschaftsteuer, Gewerbesteuermessbetrag und Umsatzsteuer vom 24.1.2018 u. a. die Auffassung, dass die gesamten Aufwendungen für die Apartments nicht abziehbare Betriebsausgaben i. S. v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG seien und die pauschale Steuer nach § 37b EStG, die im Jahr 2014 erhoben wurde, nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen sei. Die auf die angemieteten Apartments entfallenden Vorsteuerbeträge seien folglich auch nicht abzugsfähig.

Das FG wies die Klage ab. Es nahm an, die Aufwendungen für die Apartments in X seien nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.

Entscheidung

Nach Auffassung des BFH hat das FG zu Unrecht das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG für Gästehäuser auf die Apartments in X angewandt.

Entgegen der Auffassung des FG verlangt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht, dass eine Stelle, eine Betriebsstätte oder ein Betrieb des Steuerpflichtigen in der räumlichen Nähe der Einrichtung auch üblicherweise von den beherbergten Geschäftsfreunden aufgesucht werden muss.

Der BFH hat bei der Prüfung des Merkmals, ob sich das Gästehaus "außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen" befindet, auf das Vorliegen einer Betriebsstätte abgestellt.

Über die Tatbestandsmerkmale des § 12 AO hinausgehende Anforderungen sind an den Begriff des "Betriebs" i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht zu stellen. Insbesondere muss die Betriebsstätte nicht, wie die Finanzverwaltung in R 4.10 Abs. 10 Satz 3 EStR meint, üblicherweise von Geschäftsfreunden besucht werden.

Dass zusätzlich "ein" Betrieb in der räumlichen Nähe der Einrichtung auch üblicherweise von den beherbergten Geschäftsfreunden aufgesucht werden müsse, also eine "besondere Betriebsbezogenheit" vorliegen müsse, lässt sich dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen.

Entgegen der Auffassung des FG befinden sich die Wohnungen in X nicht außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen. Das FG hat nach Sachverhaltsaufklärung angenommen, dass der Kläger zur Überzeugung des FG habe nachweisen können, dass er in X im gleichen Gebäudekomplex über einen eigenen Schulungsraum als Betriebsstätte verfügt habe.

3. **Betreuungs- und Pflegeleistungen: Steuerfrei oder steuerpflichtig?**

Budgetassistentenleistungen auf dem Gebiet der Betreuung und Pflege, die von Klienten mit Schwerbehinderung aus ihrem "persönlichen Budget" bezahlt werden, sind nicht umsatzsteuerfrei, da die gesetzlich vorgegebene Kostenübernahmequote für anerkannte Einrichtungen mit sozialem Charakter so nicht erreicht werden kann.

Hintergrund

Der Kläger firmierte in den Streitjahren 2012–2015 unter "A-Gesellschaft", mit der er auch die Begleitung und Beratung von Menschen mit einer (Schwerst-) Behinderung im Bereich des Arbeitgebermodells "persönliches Budget" übernahm. Die Klienten zahlten die vom Kläger auf Grundlage des "Klienten-Vertrags" in Rechnung gestellten Beträge für die Budgetassistentenleistungen aus ihren eigenen Mitteln.

Für diese Budgetassistentenleistungen machte der Kläger die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG (bis 30.6.2013) bzw. Buchst. § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG geltend. Seine Budgetassistentenleistungen seien solche mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundene Leistungen. Das Finanzamt hingegen beurteilte die Leistungen als umsatzsteuerpflichtig.

Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG (mit Wirkung vom 1.7.2013: § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG) werden nach Auffassung des FG nicht erfüllt. Der Kläger sei keine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter, weil er mit seinen Budgetassistentenzumsätzen die gesetzlich vorgegebene Sozialgrenze, d. h. Kostenübernahme durch gesetzliche Träger der sozialen Sicherheit in 40 %, bzw. ab 1.7.2013 in 25 % der Fälle, in den Streitjahren nicht erreichte. Die Kosten wurden bei keinem Klienten von einem in der Steuerbefreiungsvorschrift genannten gesetzlichen Träger übernommen ("vergütet"). In allen Fällen zahlten die Klienten die vom Kläger auf Grundlage des "Klienten-Vertrags" fakturierten Beträge aus ihren eigenen Mitteln. Es liegt mithin auch kein Fall einer zur Steuerfreiheit führenden mittelbaren Kostentragung durch einen gesetzlichen Träger der sozialen Sicherheit vor.

Die nationale Vorschrift des § 4 Nr. 16 UStG beruht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Danach befreien die Mitgliedstaaten eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannten Einrichtungen bewirkt werden. Nach diesen Grundsätzen könnten die vom Kläger im Rahmen seines Unternehmens gegenüber den i. d. R. körperlich hilfsbedürftigen Personen erbrachten Budgetassistentenleistungen zwar grundsätzlich von dem sachlichen Anwendungsbereich der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 16 UStG erfasst sein. Dennoch scheidet die Anwendung der Befreiungsvorschrift bereits dem Grunde nach daran, dass das Unternehmen des Klägers nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter anzuerkennen ist, weil die in den Streitjahren normierte Sozialgrenze nicht erreicht wird.

4. Einfuhrumsatzsteuer bei Verzollungs- oder eine Beförderungsdienstleistung

Die Einfuhr für das Unternehmen erfordert eine Verwendung des eingeführten Gegenstands für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmers. Erbringt der Unternehmer in Bezug auf den eingeführten Gegenstand lediglich eine Verzollungs- oder eine Beförderungsdienstleistung, steht ihm daher kein Abzugsrecht zu.

Hintergrund

Die Klägerin, eine GmbH, meldete am 7.2.2018 beim Hauptzollamt X als indirekte Zollvertreterin für die in der Türkei ansässige L Elektronikartikel zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr an. Das Hauptzollamt X überließ die Ware antragsgemäß und setzte gegenüber der Klägerin – als Gesamtschuldnerin mit L – Einfuhrumsatzsteuer i. H. v. 227,81 EUR fest. Da die Ware nicht bei der in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässigen Empfängerin ankam, verzichtete die Klägerin darauf, das für die Abgabe der Zollanmeldung mit L vereinbarte Entgelt einzufordern.

Die Klägerin machte die Einfuhrumsatzsteuer in ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung für März 2018 als Vorsteuer geltend. Der Einspruch gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs durch den Vorauszahlungsbescheid des Finanzamts vom 22.08.2018 hatte keinen Erfolg.

Die auf Änderung des zwischenzeitlich erlassenen Umsatzsteuer-Jahresbescheids 2018 vom 24.6.2020 gerichtete Klage wies das FG ab. Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG seien nicht erfüllt, da die Einfuhrumsatzsteuer kein Kostenelement eines

Ausgangsumsatzes der Klägerin geworden sei, nachdem die Klägerin auf eine Vergütung ihrer Dienstleistung verzichtet habe.

Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass das FG zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Klägerin, die in Bezug auf die eingeführten Gegenstände lediglich Verzollungs- und ggf. Beförderungsdienstleistungen erbracht hat, aus der gegen sie festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Bei richtlinienkonformer Auslegung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG erfordert die Einfuhr für das Unternehmen eine Verwendung des eingeführten Gegenstands für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmers. Dies setzt voraus, dass er den Gegenstand selbst und damit dessen Wert für diese Umsätze verwendet. Das Verwendungserfordernis ist für alle Fälle des § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG nach denselben Kriterien zu bestimmen.

Der Wert der beförderten Waren und damit der Wert des eingeführten Gegenstands muss in den Preis der vom Unternehmer erbrachten Leistung einfließen. Der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer ist daher bei einem Unternehmer zu verneinen, der eingeführte Gegenstände lediglich befördert, ohne "deren Einführer oder Eigentümer" zu sein. Auch der Importeur ist nur dann aus der Einfuhrumsatzsteuer abzugsberechtigt, wenn er den eingeführten Gegenstand selbst und damit dessen Wert für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet.

Als Importeur ist dabei insbesondere die Person anzusehen, die aufgrund der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr Zollschuldner in Bezug auf den eingeführten Gegenstand ist. Als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist er jedoch auch dann nicht zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt, wenn er zwar den eingeführten Gegenstand in den zollrechtlich freien Verkehr überführt, er aber nicht den Wert des eingeführten Gegenstands für sein Unternehmen verwendet, so dass dieser Wert auch nicht in den Preis der von ihm erbrachten Leistung einfließt. Der Wert des eingeführten Gegenstandes muss zu den Kostenelementen der unternehmerischen Tätigkeit für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG gehören, damit die auf diesen Wert bezogene Einfuhrumsatzsteuer zum Vorsteuerabzug berechtigt und durch diesen Abzug eine sich hieraus ergebende Kostenbelastung für den Unternehmer verhindert wird.

Die Einfuhrumsatzsteuer gehörte nicht zu den Kosten eines konkreten Ausgangsumsatzes der Klägerin, da es schon keinen Ausgangsumsatz gab, der mit der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer auch nur kausal zusammenhängen könnte. Wie das FG-Urteil festgestellt hat, kamen die Klägerin und L konkludent überein, dass die Klägerin angesichts des Abhandenkommens der Ware ihre Verzollungsdienstleistung nicht in Rechnung stellt.

Der Wert der eingeführten Gegenstände gehörte – auch unter Berücksichtigung der beabsichtigten, aber fehlgeschlagenen entgeltlichen Tätigkeit gegenüber dem Auftraggeber L – nicht zu den Kostenelementen der unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin. Entscheidend war, dass die Klägerin ebenso wie ein Frachtführer oder Lagerhalter den eingeführten Gegenstand nicht zur Erbringung einer Ausgangsleistung (z. B. Beförderungs- oder Verzollungsdienstleistung) verwendet hat, sondern der eingeführte Gegenstand lediglich das Objekt war, an dem die Klägerin ihre Leistung erbracht hat.

5. Festsetzung von Verspätungszuschlägen: Zur Ermessensausübung des Finanzamts

Haben sich durch die Herabsetzung der Steuer die für die Ausübung des Ermessens maßgebenden Umstände geändert, ist die Finanzbehörde von Amts wegen verpflichtet, neue Ermessensentscheidungen zu treffen.

Hintergrund

Die Klägerin hatte für die Jahre 2016 und 2017 keine Steuererklärungen eingereicht. Das Finanzamt schätzte daher die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO und erließ unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Bescheide. Zugleich setzte das Finanzamt Verspätungszuschläge fest. Die Klägerin legte Einspruch ein und nahm auf die dem Finanzamt am gleichen Tag auf elektronischem Weg übermittelten Steuererklärungen Bezug.

Nach der Durchführung der Einspruchsverfahren gegen die Steuerbescheide und Verspätungszuschläge, bei denen das Finanzamt lediglich den Verspätungszuschlag für das Jahr 2016 herabsetzte,

hat die Klägerin Klage erhoben. Das Finanzamt hat daraufhin die Steuer in den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheiden für 2016 und 2017 erklärungsgemäß festgesetzt. Die bisher festgesetzte Verspätungszuschläge ließ es unverändert bestehen.

Die Klägerin verfolgte ihre Klage bezüglich der Verspätungszuschläge weiter. Sie war der Meinung, es sei rechtswidrig, Verspätungszuschläge nicht neu zu bemessen, wenn im Rahmen des Klageverfahrens die Steuer herabgesetzt werde.

Entscheidung

Das FG hat entschieden, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen für 2016 und 2017 zwar vorgelegen hätten, jedoch habe das Finanzamt sein Ermessen nicht ordnungsgemäß ausgeübt.

Sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 152 Abs. 1 Satz 1 AO und § 152 Abs. 1 Satz 2 AO (alte Fassung) erfüllt, hat das Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob es einen Verspätungszuschlag festsetzt (sog. Entschließungsermessen) und wie hoch es ihn unter Beachtung der gesetzlichen Grenzen des § 152 Abs. 2 AO alte Fassung festsetzt (sog. Auswahlermessen).

Die Klägerin habe ihre Steuererklärungen für 2016 und 2017 nicht innerhalb der gesetzlichen Abgabefristen abgegeben. Das Finanzamt habe daher Verspätungszuschläge festsetzen dürfen. Die Festsetzungen der Verspätungszuschläge in den geänderten Steuerbescheiden seien jedoch ermessensfehlerhaft und damit rechtswidrig, denn im Falle der Herabsetzung der festgesetzten Steuer, auf die sich der Verspätungszuschlag bezieht, habe der Betroffene einen Rechtsanspruch auf wiederholte Prüfung. Das Finanzamt sei von Amts wegen verpflichtet, eine vollständig neue Ermessensentscheidung zu treffen, denn durch die Herabsetzung der Steuerschuld hätten sich die für die Ausübung des Ermessens maßgebenden Umstände geändert, sodass die Festsetzung des Verspätungszuschlags rechtswidrig geworden sei. Das Ergebnis der Überprüfung sei dem Betroffenen mitzuteilen und zu begründen.

Der jeweilige Hinweis in den geänderten Steuerbescheiden, der bisher festgesetzte Verspätungszuschlag bleibe unverändert bestehen, beinhalte zwar die Ablehnung einer (weiteren) Herabsetzung der Verspätungszuschläge. Darüber hinausgehende Erläuterungen zur Ausfüllung des bestehenden Ermessens zum jeweiligen Verspätungszuschlag enthielten die Festsetzungen aber nicht, obwohl solche Erläuterungen für die Darlegung etwa angestellter Ermessenserwägungen erforderlich seien.

6. Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in Bauträgerfällen im Rahmen einer Organschaft

Es besteht keine Änderungsbefugnis nach § 27 Abs. 19 UStG, wenn der Organträger einer Bauleistung erbringenden Organgesellschaft keinen Anspruch der Organgesellschaft gegen den Leistungsempfänger abtreten kann, da über das Vermögen der Organgesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.

Hintergrund

Die Klägerin war im Jahr 2012 (Streitjahr) Organträgerin einer GmbH. Die GmbH erbrachte gegenüber einer AG, einer Bauträgerin, im Streitjahr Bauleistungen ohne gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer, da die Vertragspartner von der Steuerschuldnerschaft der Bauträgerin nach § 13b UStG ausgingen. Die Klägerin erfasste die an die Bauträgerin erbrachten Leistungen daher nicht in ihren monatlich abgegebenen Voranmeldungen, die nach § 168 Satz 1 und 2 AO zu Steuerfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung führten.

Über das Vermögen der GmbH eröffnete das zuständige Amtsgericht im Januar 2013 das Insolvenzverfahren. Die Klägerin reichte im April 2014 eine nach § 168 Satz 1 AO nicht zustimmungsbedürftige Umsatzsteuerjahreserklärung für das Streitjahr beim Finanzamt ein. Im Juli 2014 reichte sie eine berichtigte und nach § 168 Satz 2 AO zustimmungsbedürftige Umsatzsteuerjahreserklärung ein, der das Finanzamt im Oktober 2014 zustimmte. In beiden Umsatzsteuerjahreserklärungen ging die Klägerin wiederum von einer Steuerschuldnerschaft der Bauträgerin für die an diese erbrachten Leistungen aus.

Die Bauträgerin beantragte aufgrund des Urteils des BFH v. 22.8.2013 (V R 37/10) im Jahr 2015 die Erstattung der von ihr entrichteten Umsatzsteuer. Daher setzte das Finanzamt mit Bescheid v.

14.9.2016 nach § 164 Abs. 2 AO gegenüber der Klägerin als Organträgerin die Umsatzsteuer für das Streitjahr höher fest.

Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg. Demgegenüber gab das FG der Klage statt, weil es für den Änderungsbescheid vom 14.9.2016 an einer Korrekturgrundlage fehle.

Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass das FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen ist, dass das Finanzamt zu einer Änderung zu Lasten der Klägerin nicht berechtigt war. Zum einen verhindere § 176 Abs. 2 AO eine Änderung des Umsatzsteuerjahresbescheids nach § 164 Abs. 2 AO. Zum anderen lägen die Voraussetzungen von § 27 Abs. 19 UStG nicht vor.

Vertrauensschutz nach § 176 AO besteht auch bei formell bestandskräftigen Bescheiden, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sind und demzufolge für Steueranmeldungen, die nach § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen.

Die maßgebende Verwaltungsvorschrift (Abschn. 182a Abs. 11 UStR 2005 und später UStAE Abschn. 13.b.3 Abs. 8 Satz 4) lag den zu einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung führenden Umsatzsteuerjahreserklärungen der Klägerin zugrunde. Die Klägerin ging dabei entsprechend dieser Verwaltungsauffassung für die Erbringung von Bauleistungen an einen Bauträger unter den dort bezeichneten Voraussetzungen von dessen Steuerschuldnerschaft als Leistungsempfänger aus.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts steht der Anwendung von § 176 Abs. 2 AO nicht entgegen, dass der BFH die Verwaltungsauffassung bereits vor der ersten Umsatzsteuerjahresfestsetzung vom April 2014 als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet hat. Liegen nämlich bereits vor dem Umsatzsteuerjahresbescheid Voranmeldungsfestsetzungen vor, können diese für die Prüfung, ob einer Änderung einer Steuerfestsetzung der Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO entgegensteht, nicht außer Betracht bleiben.

Nimmt der Umsatzsteuerjahresbescheid den Regelungsgehalt vorheriger Voranmeldungsfestsetzungen in sich auf, ist für die Prüfung, zu welchem Zeitpunkt die in § 176 Abs. 2 AO genannte allgemeine Verwaltungsvorschrift als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet wurde, auf die jeweilige Voranmeldungsfestsetzung abzustellen. Denn bereits aus dieser ergibt sich nach § 168 AO eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung für eine bereits nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG entstandene Steuer, die das für § 176 Abs. 2 AO entscheidende Vertrauen in die Bestandskraft der Steuerfestsetzung erzeugt. Da die Voranmeldungsfestsetzungen ausnahmslos bereits vor der maßgeblichen Veröffentlichung des in Rede stehenden Urteils auf der Internetseite des BFH am 27.11.2013 vorlagen, hat das FG im Ergebnis zu Recht entschieden, dass § 176 Abs. 2 AO einer Änderung nach § 164 Abs. 2 AO entgegenstand.

Das Finanzamt war auch nicht zu einer Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG berechtigt. Diese Vorschrift eröffnet keine Änderungsbefugnis, wenn der Organträger einer Bauleistung erbringenden Organgesellschaft keinen Anspruch der Organgesellschaft gegen den Leistungsempfänger abtreten kann, da über das Vermögen der Organgesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.

Ist bei einer Organschaft die Bauleistungen erbringende Organgesellschaft irrtümlich von einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ausgegangen, ist für die erforderliche Prüfung, ob der zivilrechtliche Anspruch der Organgesellschaft auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger "abtretbar" ist, im Grundsatz auf den Organträger abzustellen, der umsatzsteuerrechtlich gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG als Leistender hinsichtlich der Bauleistungen anzusehen ist.

Bei einer bestehenden Organschaft, bei der das der Leistungserbringung zugrunde liegende Rechtsverhältnis, das den Anspruch auf die Gegenleistung begründet, zum Leistungsempfänger über eine Organgesellschaft vorliegt, ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass der Organträger im Rahmen der für ihn aufgrund der Eingliederung bestehenden Einwirkungsmöglichkeiten auf eine Anspruchsabtretung durch die Organgesellschaft hinwirken kann.

Diese Möglichkeit besteht aber bei einer zwischenzeitlichen Insolvenzeröffnung über das Vermögen der Organgesellschaft nicht. Unabhängig davon, dass es hierdurch zur Beendigung der Organschaft

kommt, kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Insolvenzverwalter einen werthaltigen, der Masse zustehenden Anspruch durch Abtretung aufgibt. Daher scheidet hier eine Änderung gem. § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG zu Lasten des Organträgers aus. Das von der Vorschrift verfolgte Regelungsziel, eine Änderung zu Lasten des leistenden Unternehmers deshalb zu ermöglichen, da ihm aufgrund einer Anspruchsabtretung an das Finanzamt kein Nachteil erwächst, wobei das Finanzamt die Nachforderung durch die Durchsetzung der ihm abgetretenen Forderung tilgen kann, versagt hier.

7. Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen

Eine Schätzung der "bestimmten Zeit" als Tatbestandsvoraussetzung für eine passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Einnahmen ist zulässig, wenn sie auf "allgemeingültigen Maßstäben" beruht. Daran fehlt es, wenn die angewendeten Maßstäbe auf einer Gestaltungsentscheidung des Steuerpflichtigen beruhen, die geändert werden könnte.

Hintergrund

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Sie gehört zu der in der Immobilienbranche tätigen A-Unternehmensgruppe. Innerhalb dieser Gruppe übernimmt sie die für die erfolgreiche Umsetzung geplanter Bauvorhaben erforderlichen Projektentwicklungsmaßnahmen und schließt dazu mit Projektgesellschaften der A-Gruppe Projektentwicklungs- und -durchführungsverträge ab. Für ihre Leistungen erhält sie als Regiekosten bzw. Regieerlöse bezeichnete Honorare, die Teil der für das jeweilige Objekt kalkulierten Gesamtinvestitionskosten oder Verkaufspreise sind. Die Regiekosten sind verteilt auf die voraussichtliche Laufzeit des jeweiligen Projekts in regelmäßigen Raten zu zahlen.

Im Streitjahr war die Klägerin an der Entwicklung von 12 großen Bauprojekten beteiligt. Die Vergütung der Klägerin für die mit Abschluss dieses Vertrags übertragenen Tätigkeiten (Leistungen der Klägerin für Projektentwicklung, technische und wirtschaftliche Projektbetreuung) bestand nach den Projektverträgen in einem pauschalen Tätigkeitshonorar. Das pauschale Tätigkeitshonorar wurde in monatlichen Raten fällig. Die Auszahlung der Monatsraten erfolgt jeweils am Ende eines Quartals für die Monatsraten des jeweiligen Quartals. Die Höhe der monatlichen Raten ergab sich aus einem Zahlungsplan.

Die Klägerin nahm in ihrer Gewinnermittlung für das Streitjahr eine passive Rechnungsabgrenzung von 5.028.080,21 EUR vor, der eine Aufteilung der von der Klägerin zu erbringenden Leistungen in 5 Phasen zugrunde lag, während derer ein in einem Prozentsatz darzustellender Anteil der Gesamtleistung zu erbringen war. In einer u. a. für das Streitjahr durchgeführten Außenprüfung beanstandete der Prüfer den gebildeten passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Es fehle der erforderliche zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen den in den Projektverträgen zugrunde gelegten Zahlungsplänen und den durch die Klägerin zu erbringenden Leistungen. Die Leistungsermittlungen beruhten nur auf Schätzungen der Klägerin, deren Grundlagen nicht bekannt seien. Es sei allerdings von einem Erfüllungsrückstand der Klägerin zum 31.12.2008 auszugehen, der auf 2,5 Mio. EUR geschätzt werde; insoweit sei eine Rückstellung zu bilden.

Das Finanzamt folgte dem Bericht des Prüfers und erließ einen entsprechend geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2008. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin wurde als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht wies die daraufhin erhobene Klage als unbegründet ab.

Entscheidung

Der BFH hat die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen.

§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG und § 250 Abs. 2 HGB sollen gewährleisten, dass ein vom Steuerpflichtigen vorab vereinnahmtes Entgelt entsprechend dem Realisationsprinzip erst dann – durch Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens – erfolgswirksam wird, wenn der Kaufmann seine noch ausstehende Gegenleistung erbracht hat. Da das bezogene Entgelt am jeweiligen Bilanzstichtag nur insoweit abzugrenzen ist, als es "Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag" darstellt, muss jedoch eine Verpflichtung zu einer nach diesem Bilanzstichtag (zumindest zeitanteilig) noch zu erbringenden Gegenleistung bestehen. Für eine bereits vollzogene Leistung darf eine Rechnungsabgrenzung nicht erfolgen.

Wegen der für eine Rechnungsabgrenzung nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erforderlichen zeitlichen Zuordenbarkeit des Entgelts ("bestimmte Zeit") muss die noch ausstehende Gegenleistung zeitbezo-

gen oder periodisch aufteilbar sein. Als Zeitmaßstab kann daher nur eine Größe anerkannt werden, die – wie etwa ein kalendermäßig festgelegter oder berechenbarer Zeitraum – nicht von vornherein Zweifel über Beginn und Ende des Zeitraums aufkommen lässt. Individuelle Schätzungen der Dauer der Gegenleistung hat die Rechtsprechung daher nicht als ausreichend angesehen, wohl aber eine Schätzung aufgrund allgemeingültiger Maßstäbe. Danach ist die Entscheidung des FG, die von der Klägerin im Streitjahr erhaltenen Honorarzahllungen stellten in dem von ihr abgegrenzten Umfang nicht Ertrag für eine "bestimmte Zeit" nach dem Bilanzstichtag dar, nicht zu beanstanden. Auch die zeitliche Zuordnung der erhaltenen Zahlungen durch die Klägerin genügt nicht den Anforderungen an die Bildung eines passiven RAP, da es sich um nicht hinreichend kontrollierbare Schätzungen der Klägerin handelt.

Im Ergebnis zutreffend hat das FG es auch abgelehnt, die im Streitjahr erhaltenen Honorare in dem von der Klägerin begehrten Umfang als erhaltene Anzahlungen zu passivieren. Eine Passivierung erhaltener Anzahlungen auf Bestellungen ist dort vorzunehmen, wo Vorleistungen auf eine zu erbringende Lieferung oder Leistung erfolgen. Als Leistung kommt hierbei auch eine Dienstleistung in Betracht. Eine Vorleistung ist dann nicht mehr anzunehmen, wenn der Anspruch, auf den geleistet wird, rechtlich bereits entstanden ist.

Das Ziel der Passivierung einer Anzahlung, ein vereinnahmtes Entgelt erst dann erfolgswirksam zu erfassen, wenn es durch Erbringung der dafür noch ausstehenden Gegenleistung realisiert ist, ist zwar mit dem Zweck eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens vergleichbar. Anders als ein Entgelt, für das ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden kann, ist eine zu passivierende Anzahlung jedoch weder selbst auf einen bestimmten Zeitraum bezogen, noch hängt ihre Bilanzierbarkeit von einer zeitraumbezogenen Gegenleistung ab. Handelt es sich also bei der Leistung, für die die Zahlung erfolgt, um eine zeitraumbezogene und keine zeitpunktbezogene Leistung, kann die Passivierung der Zahlung nur im Wege eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens nach Maßgabe des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, nicht aber als Anzahlung passiviert werden.

8. **Rechtsfähige private Stiftungen: Keine Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos**

Für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts fehlt eine Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Denn der Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG erfasst keine Vermögensmassen.

Hintergrund

Die Klägerin, eine rechtsfähige private Stiftung des bürgerlichen Rechts, wurde im Jahr 2010 durch den Stifter X gegründet und mit einem Anfangsvermögen ausgestattet. Stiftungszweck ist die Förderung der eigenen Familie des X (Familienstiftung).

Mit der Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr 2013 reichte die Klägerin eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2013 ein. Darin gab sie den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres und dessen Endbestand zum 31.12.2013 an.

Das Finanzamt lehnte die Feststellung eines Bestands des steuerlichen Einlagekontos ab, da die Rechtsform der Stiftung nicht vom Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG erfasst wird. Zudem fehlt ein gesellschaftsrechtliches Verhältnis zwischen Stiftung und Stifter. Die Stiftung gewährt keine Mitgliedschaftsrechte, die einer kapitalmäßigen Beteiligung am Vermögen der Stiftung gleichstünden. Ein Einspruch blieb erfolglos.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage teilweise statt und verpflichtete das Finanzamt, den Bestand des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2013 mit 0 EUR gesondert festzustellen.

Entscheidung

Der BFH hat der Revision des Finanzamts stattgegeben. Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass eine ausreichende Rechtsgrundlage für die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos der Klägerin zum 31.12.2013 besteht.

Die Regelung des § 27 Abs. 1 KStG ist insoweit nicht ausreichend belastbar. Denn die Klägerin ist keine Kapitalgesellschaft i. S. d. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG, sondern eine rechtsfähige private Stiftung des

bürgerlichen Rechts i. S. d. §§ 80 ff. BGB, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG als sonstige juristische Person des privaten Rechts der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt.

Darüber hinaus wird die Klägerin auch nicht vom Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG erfasst. Diese Vorschrift sieht eine sinngemäße Anwendung von § 27 Abs. 1 bis 6 KStG nur für andere unbeschränkt steuerpflichtige "Körperschaften und Personenvereinigungen" vor. Rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts sind aber weder Körperschaften noch Personenvereinigungen, sondern gehören zu den Vermögensmassen, die der Gesetzgeber grundsätzlich von Körperschaften und Personenvereinigungen abgrenzt (z. B. in § 1 Abs. 1 KStG und in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG). Die Einordnung als Vermögensmasse ergibt sich daraus, dass bei solchen Stiftungen weder eine Beteiligung der Begünstigten (Destinatäre) am Vermögen möglich ist noch Mitgliedschaftsrechte bestehen.

Das FG und die mittlerweile h. M. in der Literatur geht davon aus, dass § 27 Abs. 7 KStG auch rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts erfasst. Dies wird überwiegend damit begründet, dass diese Stiftungen an ihre Destinatäre Leistungen erbringen könnten, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG steuerpflichtig seien. Da diese Vorschrift auch auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Bezug nehme, müssten Stiftungen ein steuerliches Einlagekonto führen. Die Nichterwähnung der Vermögensmassen in § 27 Abs. 7 KStG sei ein Versehen des Gesetzgebers.

Der BFH folgt dem nicht. Entscheidend ist, dass die Ausdehnung des persönlichen Anwendungsbereichs der gesonderten Feststellung nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG auf rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts dem klaren Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG widerspricht. Allein der Umstand, dass Leistungen der Klägerin zu Einkünften i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG führen können, reicht nach dem Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG gerade nicht aus, um ein gesondertes Feststellungsverfahren durchzuführen.

Für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts fehlt nach der im Streitjahr maßgebenden Rechtslage eine den Anforderungen des § 179 Abs. 1 AO genügende Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.

9. Sind Umsätze aus Geldspielautomaten von der Umsatzsteuer befreit?

Für Umsätze aus Glücksspielen mit Geldeinsatz sieht Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL keine zwingende Steuerbefreiung vor.

Hintergrund

Die Antragstellerin ist der Auffassung, dass die von ihr betriebenen Geldspielautomaten in Spielhallen durch Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL umsatzsteuerbefreit sind. Das Finanzamt vertritt die gegensätzliche Ansicht.

Die vom FG gewährte Aussetzung der Vollziehung hat der BFH aufgehoben und den AdV-Antrag der Antragstellerin abgelehnt. Nach der dagegen gerichteten Anhörungsprüfung der Antragstellerin war der BFH nicht auf das Vorliegen eines Wettbewerbsverhältnisses eingegangen. Auch hat der Oberste belgische Finanzhof im Hinblick auf den steuerlichen Neutralitätsgrundsatz das terrestrische Automatenpiel und das online angebotene Automatenpiel umsatzsteuerlich gleich behandelt und deshalb 2 Vorabentscheidungsersuche an den EuGH gerichtet. Würden 2 Oberste Finanzgerichtshöfe in der gleichen Steuerproblematik genau umgekehrt entscheiden, ergebe sich schon dadurch die Zweifelhaftigkeit der o. g. BFH-Entscheidung.

Über die Einsprüche der Antragstellerin gegen die Umsatzsteuerbescheide sowie über ihre Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht ist noch nicht entschieden.

Entscheidung

Nach der (geänderten) Auffassung des FG sind die streitigen Umsatzsteuern nicht von der Vollziehung auszusetzen. Nach § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG in der Fassung ab 6.5.2006 sind die unter das Rennwett- und Lotteriegesezt fallenden Umsätze, die von der Rennwett- und Lotteriesteuer befreit sind oder von denen diese Steuer allgemein nicht erhoben wird, nicht von der Umsatzsteuer befreit. Die Umsätze der Antragstellerin aus dem Betrieb der Geldspielautomaten unterfallen nicht dem Rennwett- und Lotteriegesezt und sind deshalb nach nationalem Recht nicht steuerbefreit. Ebenso gibt Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL keine zwingende Steuerbefreiung für Umsätze aus Glücksspielen mit Geldeinsatz vor.

Eine Ungleichbehandlung gegenüber den öffentlichen Spielbanken besteht umsatzsteuerlich seit dem 6.5.2006 nicht mehr, da diese ab diesem Zeitpunkt durch den geänderten § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG, wie die Antragstellerin als gewerbliche Geldspielautomaten-Anbieterin, ebenfalls umsatzsteuerpflichtig sind.

Auch entspricht es einer gleichmäßigen Besteuerung, dass sowohl die Umsatzsteuer auf die Umsätze der öffentlichen Spielbanken als auch bei gewerblichen Geldspielautomaten-Anbietern nach den Kasseneinnahmen bemessen wird.

Seit dem 1.7.2021 unterliegen im Internet erlaubte virtuelle Automaten Spiele unter bestimmten Voraussetzungen der virtuellen Automatensteuer. Während hiernach diese Umsätze aus virtuellen Geldspielautomaten seit dem 1.7.2021 gem. § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG umsatzsteuerfrei sind, unterfallen die Umsätze aus terrestrischen Geldspielautomaten weiterhin der Umsatzsteuer.

Entgegen der Auffassung der Antragstellerin gebietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht, dass die Umsätze der Antragstellerin wie die der Anbieter virtueller Automaten Spiele steuerfrei gestellt werden. Denn es fehlt an einer Gleichartigkeit der virtuellen und terrestrischen Geldspielautomaten, sodass nach Auffassung des FG die Umsätze nicht miteinander im Wettbewerb stehen.

10. Zur Umsatzsteuer bei einer Bruchteilsgemeinschaft vor dem 1.1.2023

Eine Bruchteilsgemeinschaft erbringt keine Leistungen gegen Entgelt als Unternehmer.

Hintergrund

Der Kläger war bis Oktober 2014 Alleineigentümer eines Grundstücks, auf dem sich ein Hotelgebäude befand. Das Grundstück hatte er seit 2011 an seinen Sohn umsatzsteuerpflichtig vermietet, der es für den Betrieb eines Hotels mit Restaurant unternehmerisch nutzte.

Mit Vertrag vom 20.10.2014 übertrug der Kläger das hälftige Miteigentum an dem Grundstück auf seine Ehefrau. Im Anschluss daran veräußerten die Ehegatten durch Vertrag vom 20.1.2015 das Grundstück an ihren Sohn. Einen Verzicht auf die Steuerfreiheit der Grundstücksübertragung erklärten die Ehegatten nicht.

Das Finanzamt ging davon aus, dass eine steuerfreie Grundstückslieferung beim Kläger zu einer Berichtigung des von ihm zuvor in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs gem. § 15a UStG führe. Es liege keine nach § 1 Abs. 1a UStG nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung vor. Das FA erließ am 20.3.2019 einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 22.5.2019 als unbegründet zurück.

Die dagegen erhobene Klage wies das FG ab, ohne die Revision zum BFH zuzulassen. Hiergegen richtet sich die Beschwerde des Klägers, mit der er geltend macht, dass das Urteil des FG nicht erkennen lasse, welche tatsächlichen und rechtlichen Erwägungen für die Entscheidung des FG maßgeblich waren.

Entscheidung

Die Beschwerde des Klägers führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Das Urteil des FG leidet an einem vom Kläger zu Recht gerügten Verfahrensmangel, auf dem es beruhen kann, da es nicht mit Gründen versehen ist.

Eine Entscheidung ist nicht mit Gründen versehen, wenn sie nicht erkennen lässt, welche tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Erwägungen für sie maßgeblich waren. Der Begründungszwang bezweckt, die Prozessbeteiligten über die das Urteil tragenden Erkenntnisse und Überlegungen des Gerichts zu unterrichten.

Im Streitfall ergibt sich aus dem Tatbestand des angefochtenen Urteils, dass der Kläger vor dem Streitjahr seiner Ehefrau hälftiges Miteigentum an dem Grundstück eingeräumt hatte und dass im Streitjahr dementsprechend der Kläger und seine Ehefrau das Grundstück an den Sohn geliefert hatten. Geht das FG unter diesen Umständen – und mangels jeglicher Anhaltspunkte für das Bestehen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts – nicht der Frage nach, ob sich der vom FA angenommene Vorsteuerberichtigungsanspruch gegen den Kläger oder gegen eine aus ihm und seiner Ehefrau gebildete

Bruchteilsgemeinschaft richtet, ist es in Bezug auf einen wesentlichen Streitpunkt nicht möglich, die Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen.

Nach der neueren Rechtsprechung des BFH kann eine Bruchteilsgemeinschaft keine entgeltlichen Leistungen erbringen, sodass sie nicht Unternehmerin ist und stattdessen von einer anteiligen Leistungserbringung durch die Miteigentümer auszugehen ist. An dieser Rechtsprechung hält der BFH ausdrücklich fest und sieht sich insbesondere durch die Rechtsprechung des EuGH bestätigt. Danach ist für die Frage, wer eine entgeltliche Leistung erbracht hat, zu ermitteln, wer die wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausgeübt hat. Dies richtet sich danach, wer "eine wirtschaftliche Tätigkeit im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt und ob er das mit der Ausübung dieser Tätigkeit einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt".

Diese Kriterien kann eine Bruchteilsgemeinschaft, deren Bedeutung sich auf die Umschreibung einer Rechtszuständigkeit beschränkt und die keine Tätigkeiten ausüben kann, nicht erfüllen. Sie ist im Gegensatz zu ihren Teilhabern (Miteigentümern), die diese Gemeinschaft bilden, weder in der Lage, eine wirtschaftliche Tätigkeit im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung auszuüben noch kann sie ein mit dieser Tätigkeit einhergehendes wirtschaftliches Risiko tragen.

Im Streitfall ist danach nur dann von einem gegen den Kläger gerichteten Vorsteuerberichtigungsanspruch auszugehen, wenn er umsatzsteuerrechtlich aufgrund der geänderten BFH-Rechtsprechung auch im Streitjahr – neben seiner Ehefrau – Vermieter des Hotelgrundstücks war.

Demgegenüber folgt aus der früheren, zwischenzeitlich aufgegebenen Rechtsprechung, dass im Streitjahr umsatzsteuerrechtlich eine Vermietung – und dann Veräußerung – des Hotelgrundstücks durch eine vom Kläger personenverschiedene Bruchteilsgemeinschaft vorlag. Letzteres führte dazu, dass eine Vorsteuerberichtigung – im Hinblick auf eine dann im Verhältnis von Kläger und Bruchteilsgemeinschaft vorliegende Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG gem. § 1 Abs. 1a i. V. m. § 15a Abs. 10 UStG – bei dieser, nicht aber beim Kläger vorzunehmen wäre.

Der BFH hält es für sachgerecht, das angefochtene Urteil gem. § 116 Abs. 6 FGO aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, denn das Urteil des FG lässt nicht erkennen, welche tatsächlichen und rechtlichen Erwägungen für das FG maßgeblich waren. Ob im Streitfall die frühere oder die neue BFH-Rechtsprechung der Besteuerung zugrunde zu legen ist, bestimmt sich nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO. Hierzu sind in einem zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen, insbesondere zur formellen Bescheidlage vor Ergehen des angefochtenen Umsatzsteuer-Jahresbescheids, zu treffen.