

STEUERN KOMPAKT

Steuerliche Verschärfungen

Fehler in Rechnungen sind für den Rechnungsaussteller nicht nur ärgerlich, sondern können auch zu zusätzlicher Umsatzsteuer führen. Eine Korrektur soll davon abhängig sein, ob die zivilrechtliche Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist, um die Rechnung zu korrigieren. Dies hat der EuGH abgelehnt. Trotzdem streiten Gerichte und Verwaltung immer noch über die Regel. In naher Zukunft wird sich der EuGH ein weiteres Mal zu der Problematik äußern.



Der SteuerBerater

EuGH-SA: Steuerbemessungsgrundlage – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage – Vollständige oder teilweise Nichtbezahlung des Preises nach Bewirkung des Umsatzes – Abweichungsmöglichkeit der Mitgliedstaaten gemäß Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie

GAin Kokott, Schlussanträge vom 7.9.2023 – C-314/22; „Consortium Remi Group“ AD gegen Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

ECLI:EU:C:2023:656

Volltext BB-Online BBL2023-2134-2

Schlussanträge

1. Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem steht einer angemessenen Ausschlussfrist nicht entgegen, wenn diese erst mit oder nach dem Zeitpunkt zu laufen beginnt, zu dem der Steuerpflichtige bei einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung des Preises die Steuerbemessungsgrundlage vermindern konnte. Eine Ausschlussfrist ab Leistungserbringung oder Erstellung der Rechnung ist mit Art. 90 dieser Richtlinie jedoch nicht vereinbar. Ohne eine gesetzliche Konkretisierung kann eine solche Ausschlussfrist erst ab dem Zeitpunkt zu laufen beginnen, zu dem die Forderung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit endgültig uneinbringlich geworden ist.

2. Eine Pflicht zur Berichtigung einer richtigen Rechnung als Voraussetzung für eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage im Fall einer Nichtbezahlung des Preises verstößt gegen die Richtlinie 2006/112.

3. Für den Zeitpunkt, ab dem ein Steuerpflichtiger im Fall einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung nach Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage zum ersten Mal vornehmen kann, kommt es auf die Gegebenheiten im jeweiligen Mitgliedstaat und die Umstände des Einzelfalls an, welche das vorlegende Gericht zu würdigen hat. Dabei verbietet der Neutralitätsgrundsatz eine unverhältnismäßig lange Vorfinanzierung der Steuer, sofern der Steuerpflichtige (Leistende) die zumutbaren Schritte unternommen hat, um seiner Funktion als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates nachzukommen. Letzteres setzt grundsätzlich eine erfolglose Zahlungsaufforderung (Mahnung) des Leistungsempfängers voraus. Nicht notwendig ist aber ein erfolgloser Gerichtsprozess oder die Eröffnung oder der Abschluss eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Leistungsempfängers.

4. Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist unmittelbar anwendbar, wenn der Mitgliedstaat von der Abweichungsmöglichkeit von Art. 90 Abs. 2 dieser Richtlinie derart verfehlt Gebrauch macht, dass er nicht die Unsicherheit einer endgültigen Nichtbezahlung berücksichtigt, sondern die Verminderung der Bemessungsgrundlage in Gänze ausschließt.

5. Eine gesetzliche Verpflichtung, wonach der Leistende den Leistungsempfänger im Fall von dessen (ganz oder teilweisen) Nichtbezahlung des Preises auf die Änderung der Bemessungsgrundlage hinzuweisen hat, um diesen an eine eventuell noch durchzuführende

Änderung des Vorsteuerabzugs zu erinnern, ist mangels Eignung unverhältnismäßig. Daher können sie die Mitgliedstaaten nicht im Rahmen von Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsehen.

6. Eine Verzinsung des Erstattungsanspruchs aufgrund einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage kommt frühestens ab dem Zeitpunkt in Betracht, zu dem der Leistende davon ausgehen kann, dass eine Bezahlung nicht mehr erfolgen wird und er dies im Rahmen seiner Steuerveranlagung erklärt hat.

Aus den Gründen

I. Einleitung

1. Im Geschäftsverkehr kommt es immer wieder vor, dass ein Kunde seine Rechnungen nicht pünktlich oder gar nicht begleicht. Dies ist besonders unangenehm für Unternehmen, die Steuerpflichtige im Sinne des Mehrwertsteuerrechts sind. Denn im Mehrwertsteuerrecht schuldet der Steuerpflichtige die Steuer schon, bevor der eigentliche Steuerträger (der Leistungsempfänger) diese an ihn gezahlt hat. Im Ergebnis muss das Unternehmen bis zur Bezahlung durch seinen Kunden die Mehrwertsteuer vorfinanzieren und damit dem Staat ein zinsloses Darlehen gewähren. Im vorliegenden Fall handelt es sich um mehrere nicht bezahlte Rechnungen aus den Jahren 2006 bis 2012.

2. Folglich sehen viele Mitgliedstaaten bei Nichtbezahlung eine entsprechende Berichtigung der bereits entstandenen Mehrwertsteuerschuld des Unternehmens vor. Laut dem vorlegenden Gericht sieht das bulgarische Recht hingegen keine Möglichkeit vor, bei einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung die Steuerbemessungsgrundlage zu vermindern. Dies ist nur bei einer Veränderung des Preises der Fall. Für einen Erstattungsanspruch sieht das Steuerrecht darüber hinaus eine allgemeine Verjährungsfrist von fünf Jahren vor.

3. Daher stellt sich für den Gerichtshof hier die Frage, ob das harmonisierte Mehrwertsteuerrecht der Union eine Berichtigungsmöglichkeit verlangt und, wenn ja, ob der Mitgliedstaat diese zeitlich begrenzen kann. Im Fall einer Begrenzung stellt sich die weitere Frage nach dem Zeitpunkt, ab dem diese Frist zu laufen beginnt.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Den unionsrechtlichen Rahmen des Falles liefert die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem⁽²⁾ (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

5. Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“

6. Art. 66 Buchst. b enthält eine Ausnahme:

„Abweichend von den Artikeln 63, 64 und 65 können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen zu einem der folgenden Zeitpunkte entsteht: ...

b) spätestens bei der Vereinnahmung des Preises“.

7. Art. 73 der Richtlinie regelt die Steuerbemessungsgrundlage und lautet:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage 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.“

8. Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage:

„(1) Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.

(2) Die Mitgliedstaaten können im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von Absatz 1 abweichen.“

9. Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft die Berichtigung des Vorsteuerabzugs und lautet:

„Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.“

10. Art. 185 der Richtlinie erfasst den Fall der Nichtbezahlung und sieht vor:

„(1) Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

(2) Abweichend von Absatz 1 unterbleibt die Berichtigung bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, in ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster im Sinne des Artikels 16.

Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.“

11. Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfasst die Steuerschuld aufgrund einer unrichtigen Rechnung und lautet:

„Die Mehrwertsteuer wird von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.“

12. Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen. ...“

B. *Bulgarisches Recht*

13. Die Mehrwertsteuerrichtlinie wurde in Bulgarien seit dem 1. Januar 2007 durch das Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS) umgesetzt. Art. 115 Abs. 1 und 3 ZDDS sieht vor:

„(1) Im Fall einer Änderung der Steuerbemessungsgrundlage eines Umsatzes und im Fall der Rückgängigmachung einer Lieferung, für die eine Rechnung ausgestellt wurde, ist der Lieferer verpflichtet, eine Anzeige zur Rechnung zu erstellen.

(3) Bei einer Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage ist eine Belastungsanzeige zu erstellen, bei einer Minderung der Steuerbemessungsgrundlage oder einer Rückgängigmachung von Umsätzen eine Gutschrift zu erteilen.“

14. In der Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Steuer- und Sozialversicherungsverfahrensordnung, im Folgenden: DOPK) finden sich Regelungen zu steuerrechtlichen Erstattungsansprüchen. So sieht Art. 129 Abs. 1 DOPK eine Ausschlussfrist für Erstattungsansprüche vor. Nach dieser Bestimmung wird ein Antrag auf Verrechnung oder Erstattung geprüft, wenn er bis zum Ablauf von fünf Jahren ab dem 1. Januar des Jahres gestellt wird, das auf das Jahr der Entstehung des Erstattungsgrundes folgt, sofern nicht im Gesetz etwas anderes vorgesehen ist.

III. Ausgangsrechtsstreit

15. Die „Consortium Remi Group“ AD (im Folgenden: CRG) mit Sitz in Varna (Bulgarien) betreibt den Bau von Gebäuden und Anlagen. Sie wurde 1995 gemäß dem ZDDS registriert, am 7. März 2019 aber wieder ausgetragen, da festgestellt wurde, dass sie systematisch gegen ihre Verpflichtungen aus dem ZDDS verstoßen hatte. Mit Urteil des Varnenski Okrazhen sad (Regionalgericht Varna, Bulgarien) vom 18. September 2020 wurde CRG für zahlungsunfähig erklärt und ein Insolvenzverfahren eröffnet.

16. In den Jahren 2006 bis 2010 und 2012 stellte CRG fünf bulgarischen Gesellschaften Rechnungen für die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen aus. In den Rechnungen wurde Mehrwertsteuer ausgewiesen. Die Steuer wurde laut Vorabentscheidungsersuchen für die meisten Steuerzeiträume entrichtet. Der Gesamtbetrag der in diesen Rechnungen ausgewiesenen Mehrwertsteuer beläuft sich auf 618 171 Leva (BGN), was ca. 310 000 Euro entspricht. Mangels näherer Angaben wird unterstellt, dass sich das Vorabentscheidungsersuchen nur auf die von CRG ausgewiesene und auch entrichtete Mehrwertsteuer bezieht.

17. Mit Steuerprüfungsbescheid vom 31. Januar 2011 wurden Verbindlichkeiten von CRG nach dem ZDDS für den Zeitraum vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Juli 2010 festgestellt, einschließlich der Mehrwertsteuer, die in den Rechnungen an eine der genannten Gesellschaften ausgewiesen worden war. CRG erhob Klage gegen den Revisionsbescheid, die allerdings mit Urteil des erstinstanzlichen Verwaltungsgerichts abgewiesen wurde. Dessen Entscheidung wurde wiederum mit Urteil des Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) bestätigt.

18. Am 7. Februar 2020 beantragte CRG bei den Finanzbehörden, einen Betrag von 1 282 582,19 BGN (ca. 640 000 Euro) – davon einen Hauptbetrag von 618 171,16 BGN (die in den Rechnungen an die genannten Empfängerinnen ausgewiesene Mehrwertsteuer in Höhe von ca. 310 000 Euro) und Zinsen in Höhe von 664 411,03 BGN (ca. 330 000 Euro – berechnet vom

ersten Tag des Monats nach der Ausstellung der Rechnungen bis zum 31. Juli 2019) – mit ihren öffentlich-rechtlichen Verbindlichkeiten zu verrechnen.

19. Mit Verrechnungs- und Erstattungsbescheid vom 6. März 2020 lehnte die Finanzverwaltung die Verrechnung zu Unrecht gezahlter und erhobener Mehrwertsteuerbeträge im genannten Umfang ab. In dem Bescheid wurde festgestellt, dass der Verrechnungsantrag ohnehin nach Ablauf der Ausschlussfrist gemäß Art. 129 Abs. 1 DOPK gestellt worden sei. Außerdem habe CRG weder bewiesen, dass zu Unrecht Beträge in dieser Höhe gezahlt oder erhoben worden seien, noch, dass sie entsprechende feststehende und fällige Forderungen gegen den Fiskus habe.

20. CRG legte bei der Verwaltung Einspruch gegen den Verrechnungs- und Erstattungsbescheid ein. Zur Stützung ihrer Anträge legte sie gerichtliche Entscheidungen über die Eröffnung von Insolvenzverfahren gegen die Gesellschaften vor, die die Rechnungen empfangen hatten. Drei der Gesellschaften waren mittlerweile für insolvent erklärt, und der Beginn der Verwertung ihres Vermögens war angeordnet worden.

21. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich allerdings nicht, was mit den anderen Leistungsempfängern geschehen ist. Ebenfalls bleibt offen, warum es zu keiner Zahlung kam und ob CRG (erfolglos) versucht hatte, die zivilrechtlichen Forderungen beizutreiben. Gleiches gilt für die Zeitpunkte, zu denen die Insolvenzverfahren eröffnet wurden. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich auch nicht, wann diese Insolvenzverfahren beendet worden sind. Immerhin geht es um Forderungen aus den Jahren 2006 bis 2012. In der mündlichen Verhandlung wurde erkennbar, dass einige der Leistungsempfänger nach dem Abschluss der Insolvenzverfahren bereits 2012, 2018 und 2020 gelöscht wurden, bei den anderen laufe das Insolvenzverfahren noch.

22. Der Verrechnungs- und Erstattungsbescheid wurde mit Entscheidung des Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ [Varna] pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“ [Varna] bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen) (im Folgenden: Direktor) vom 22. Mai 2020 in vollem Umfang bestätigt.

23. Der Direktor stützte seine Entscheidung auch darauf, dass Bulgarien entsprechend Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie von Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie abgewichen sei. Er wies darauf hin, dass das bulgarische Recht keine Möglichkeit vorsehe, die Steuerbemessungsgrundlage bei vollständiger oder teilweiser Nichtbezahlung zu vermindern. Art. 115 Abs. 1 und 3 ZDDS erfasse nur andere Fälle. Außerdem habe die Kassationsbeschwerdeführerin nicht bewiesen, dass die Rechnungen ganz oder teilweise nicht beglichen worden seien, sondern dies nur behauptet. Ferner hätten alle Empfängerinnen der fraglichen Rechnungen die Mehrwertsteuer als Teil des Preises der Lieferungen oder Leistungen abgezogen, so dass eine Erstattung der von der Lieferantin/Dienstleistenden in Rechnung gestellten Steuer mit Sicherheit zu einem Steuerausfall führen würde.

24. CRG klagte erfolglos gegen den Verrechnungs- und Erstattungsbescheid beim Administrativen sad Varna (Verwaltungsgericht Varna, Bulgarien). Das Gericht berechnete die in Art. 129 DOPK allgemein festgelegte Frist für einen Erstattungsantrag ab dem Zeitpunkt der Ausweisung der Mehrwertsteuer in den fraglichen Rechnungen. Daher hielt es den am 7. Februar 2020 gestellten Erstattungsantrag für unzulässig, da er zu spät erhoben worden sei. CRG hat

gegen das erstinstanzliche Urteil vom 16. Februar 2021 Kassationsbeschwerde beim vorlegenden Gericht eingelegt.

25. Im Laufe der Prüfung der Begründetheit der Kassationsbeschwerde gegen den Verrechnungs- und Erstattungsbescheid ist der Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht) hingegen zu der Auffassung gelangt, dass die Entscheidung des Rechtsstreits eine Auslegung von Rechtsvorschriften der Europäischen Union voraussetzt.

IV. Verfahren vor dem Gerichtshof und Vorlagefragen

26. Daher legte das mit dem Rechtsstreit befasste Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht) dem Gerichtshof am 4. Mai 2022 folgende Fragen vor:

1. Stehen bei Vorliegen einer Abweichung gemäß Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Neutralitätsgrundsatz und Art. 90 dieser Richtlinie einer nationalen Rechtsvorschrift wie Art. 129 Abs. 1 Satz 2 des Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Steuer- und Sozialversicherungsverfahrensordnung) entgegen, die eine Ausschlussfrist für die Stellung eines Antrags auf Verrechnung oder Erstattung der vom Steuerpflichtigen für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen in Rechnung gestellten Steuer bei vollständiger oder teilweiser Nichtbezahlung durch den Empfänger der Lieferung oder Leistung vorsieht?
2. Ist unabhängig von der Antwort auf die erste Frage unter den Umständen des Ausgangsverfahrens zwingende Voraussetzung für die Anerkennung des Rechts auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass der Steuerpflichtige die von ihm ausgestellte Rechnung bezüglich der ausgewiesenen Mehrwertsteuer wegen der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung des Preises der Lieferung oder Leistung durch den Rechnungsempfänger berichtigt, bevor er den Erstattungsantrag stellt?
3. Je nach den Antworten auf die ersten beiden Fragen: Wie ist Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei der Bestimmung des Zeitpunkts auszulegen, zu dem der Grund für die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage entsteht, wenn ein Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung des Preises vorliegt und wegen der Abweichung von Art. 90 Abs. 1 eine nationale Regelung fehlt?
4. Wie sind die Erwägungen in den Urteilen vom 27. November 2017, Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 21 bis 27), und vom 3. Juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, Rn. 62 und 65), anzuwenden, wenn das bulgarische Recht keine speziellen Voraussetzungen für die Anwendung der Abweichung gemäß Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält?
5. Stehen der Neutralitätsgrundsatz und Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer Steuer- und Sozialversicherungspraxis entgegen, wonach bei Nichtbezahlung keine Berichtigung der in Rechnung gestellten Steuer zulässig ist, bevor der Empfänger des Gegenstands oder der Dienstleistung, sofern er ein Steuerpflichtiger ist, über die Annullierung der Steuer in Kenntnis gesetzt wird, damit der von ihm ursprünglich vorgenommene Abzug berichtigt wird?
6. Lässt die Auslegung von Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie die Annahme zu, dass ein mögliches Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage bei vollständiger oder teilweiser Nichtbezahlung ein Recht auf Erstattung der vom Lieferer gezahlten Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszinsen begründet, und, wenn ja, ab welchem Zeitpunkt?

27. Zu diesen Fragen haben im Verfahren vor dem Gerichtshof die bulgarische Finanzverwaltung und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Sie haben gemeinsam mit der Republik Bulgarien an der mündlichen Verhandlung vom 12. Mai 2023 teilgenommen.

V. Rechtliche Würdigung

A. *Zu den Vorlagefragen*

28. Die sechs Vorlagefragen lassen sich in vier Gruppen aufteilen. So fragt das vorlegende Gericht, inwieweit ein Mitgliedstaat von der Befugnis in Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Fall einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung Gebrauch machen kann und ob Art. 90 Abs. 1 unmittelbar anwendbar ist (Fragen 1 und 4 – dazu unter B.).

29. Mit der Frage 3 wird der konkrete Zeitpunkt angesprochen, ab dem ein Steuerpflichtiger die Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie vermindern kann (dazu unter C.).

30. Des Weiteren fragt das vorlegende Gericht im Ergebnis nach den Modalitäten der Berichtigung der Bemessungsgrundlage durch den Steuerpflichtigen (Fragen 2 und 5). Hier ist zu klären, ob vor einer Berichtigung der Bemessungsgrundlage durch den Leistenden auch die ursprüngliche Rechnung an den Leistungsempfänger korrigiert werden oder zumindest der Leistungsempfänger von der Berichtigung der Bemessungsgrundlage in Kenntnis gesetzt werden muss. Letztendlich war dessen Vorsteuerabzug zu hoch, wenn er den Rechnungsbetrag niemals bezahlt hat (dazu unter D.).

31. Mit der Frage 6 fragt das vorlegende Gericht, ob und ab wann der Mitgliedstaat bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage Verzugszinsen zu zahlen habe. Im vorliegenden Fall begehrt CRG Zinsen ab der Ausstellung der Rechnung und deren fehlender Bezahlung, obwohl die Berichtigung der Bemessungsgrundlage erst im Februar 2020 durchgeführt wurde (dazu unter E.).

32. Vorab ist noch klarzustellen, dass der Gerichtshof für die Auslegung des Unionsrechts nur insoweit zuständig ist, als es um dessen Anwendung in einem neuen Mitgliedstaat ab dem Tag seines Beitritts zur Union geht.⁽³⁾ Offenbar betrifft das Ausgangsverfahren jedoch auch Lieferungen und Dienstleistungen aus dem Jahr 2006, also vor dem am 1. Januar 2007 erfolgten Beitritt der Republik Bulgarien zur Union.

33. Ähnlich wie der Gerichtshof zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach den Art. 184 und 185 der Mehrwertsteuerrichtlinie bereits klargestellt hat,⁽⁴⁾ soll die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage die in der Vergangenheit entstandene Steuerschuld berichtigen. Die Berechtigung zur Verminderung der Bemessungsgrundlage ist somit untrennbar mit dem Entstehen des Steueranspruchs verbunden. Folglich ermöglicht auch das Auftreten von Umständen nach dem Unionsbeitritt eines Mitgliedstaats dem Gerichtshof nicht, die Mehrwertsteuerrichtlinie auszulegen, wenn die den Steueranspruch begründende Lieferung der Gegenstände oder die Erbringung der Dienstleistungen vor diesem Beitritt erfolgt ist.⁽⁵⁾ Soweit die Fragen des vorlegenden Gerichts die Berichtigung der Steuerschuld für Lieferungen und Dienstleistungen aus dem Jahr 2006 betreffen, ist der Gerichtshof daher nicht zuständig.

B. *Reichweite von Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie*

34. Mit seinen Fragen 1 und 4 fragt das vorlegende Gericht, wieweit ein Mitgliedstaat von der Befugnis in Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie Gebrauch machen kann. Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor, dass u. a. bei einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung nach der Bewirkung des Umsatzes die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert wird. Art. 90 Abs. 2 dieser Richtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten jedoch, für den Fall einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung davon abzuweichen.

1. Möglichkeit des Ausschlusses einer Verminderung der Bemessungsgrundlage?

35. Laut dem vorlegenden Gericht hat Bulgarien von der Abweichungsmöglichkeit Gebrauch gemacht und eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage im Fall einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung in Gänze ausgeschlossen.

36. Dieser Zustand ist nicht mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar. Spätestens seit der Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache Enzo Di Maura im Jahr 2017 ist geklärt, dass die Mitgliedstaaten zwar von der in Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Berichtigung der Besteuerungsgrundlage abweichen können, vom Unionsgesetzgeber jedoch nicht die Befugnis erhalten haben, sie ohne Weiteres auszuschließen.⁽⁶⁾ Insbesondere greift die Abweichungsbefugnis des Abs. 2 nur bei einer Unsicherheit bezüglich der Endgültigkeit der Nichtbezahlung einer Rechnung. Sie betrifft nicht die Frage, *ob* eine Verminderung der Besteuerungsgrundlage bei Nichtbezahlung entfallen kann.⁽⁷⁾

37. Den unionsrechtswidrigen Zustand im bulgarischen Recht kann der bulgarische Gesetzgeber zum einen für die Zukunft beseitigen. Laut den Aussagen in der mündlichen Verhandlung ist eine entsprechende Gesetzesänderung mit Wirkung ab dem 1. Januar 2023 vorgenommen worden. Zum anderen lässt sich dieser Zustand durch eine richtlinienkonforme Auslegung beseitigen, wenn und soweit das bulgarische Recht entsprechend ausgelegt werden kann. Letzteres hat das vorlegende Gericht zu prüfen, es scheint aber nicht möglich zu sein. Die dritte Möglichkeit besteht in einer unmittelbaren Anwendung von Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zugunsten des Steuerpflichtigen.

2. Unmittelbare Anwendbarkeit von Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie

38. Wie der Gerichtshof bereits mehrfach entschieden hat,⁽⁸⁾ lässt Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten einerseits einen gewissen Gestaltungsspielraum bei der Festlegung der Maßnahmen zur Bestimmung des Betrags der Minderung; dieser Umstand beeinträchtigt jedoch nicht die Genauigkeit und Unbedingtheit der Verpflichtung, in den von diesem Artikel erfassten Fällen ein Recht auf Minderung der Bemessungsgrundlage einzuräumen. Er ist mithin unmittelbar anwendbar.⁽⁹⁾

39. Andererseits meinte der Gerichtshof in einer Entscheidung im Jahr 2014, dass sich die Steuerpflichtigen im Fall der Nichtbezahlung des Preises nicht auf ein Recht zur Minderung ihrer Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer gemäß Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen könnten, wenn der betreffende Mitgliedstaat von der Ausnahme nach Art. 90 Abs. 2 dieser Richtlinie Gebrauch machen wollte.⁽¹⁰⁾ Damit könnte CRG die Bemessungsgrundlage nicht unter Berufung auf Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie berichtigen und wäre auf einen Staatshaftungsanspruch gegen Bulgarien angewiesen.

40. Wie das vorlegende Gericht bin ich jedoch der Ansicht, dass die oben genannte Entscheidung unter Berücksichtigung der danach ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs

insbesondere in den Rechtssachen Enzo Di Maura und Uni Credit Leasing⁽¹¹⁾ nuanciert werden muss. Wie bereits oben (Nr. 36) ausgeführt, erlaubt die Abweichungsbefugnis in Art. 90 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten nur, die im Fall einer ganz oder teilweisen Nichtbezahlung des Preises bestehende Unsicherheit zu berücksichtigen, ob diese Nichtbezahlung dauerhaft oder nur vorübergehend ist. Dies würde es z. B. erlauben, gewisse Modalitäten vorzusehen, bis wann von einer nur vorübergehenden Unsicherheit gesprochen wird. Sie erlaubt es aber nicht, die Berichtigung der Bemessungsgrundlage dem Grunde nach auszuschließen.

41. Folglich entfällt die unmittelbare Anwendbarkeit von Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur, wenn der betreffende Mitgliedstaat von der Ausnahme nach Art. 90 Abs. 2 dieser Richtlinie auch (richtlinienkonform) Gebrauch machen wollte.⁽¹²⁾ Dies ist nur der Fall, wenn seine abweichende Maßnahme eine Berichtigung im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung des Preises dem Grunde nach weiterhin zulässt. Bulgarien ließ aber gerade keinerlei Berichtigung bei Nichtzahlung zu und wollte mithin nicht von der unionsrechtlich vorgesehenen Abweichungsbefugnis Gebrauch machen. Daher kann Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie unmittelbar angewendet werden.

3. *Zeitliche Beschränkungen des Rechts auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage*

42. Da Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie – und nach Auffassung des Gerichtshofs auch Art. 273 dieser Richtlinie – außer den festgelegten Grenzen weder die Bedingungen noch die Pflichten angibt, die die Mitgliedstaaten vorsehen können, räumt er den Mitgliedstaaten einen Gestaltungsspielraum insbesondere in Bezug auf die Formalitäten ein, die der Steuerpflichtige gegenüber den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten erfüllen muss, um die Steuerbemessungsgrundlage zu vermindern.⁽¹³⁾

43. Von diesem Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten ist meines Erachtens auch eine zeitliche Beschränkung der Berichtigung der Bemessungsgrundlage erfasst. Wie der Gerichtshof bereits mehrfach ausgeführt hat, verlangt das Unionsrecht nicht die Möglichkeit, ohne jede zeitliche Beschränkung einen Antrag auf Erstattung stellen zu können. Vielmehr liefe dies dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwider, der verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt lange offenbleiben kann.⁽¹⁴⁾

44. Daher steht Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer im nationalen Recht vorgesehenen zeitlichen Begrenzung des Rechts auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage grundsätzlich nicht entgegen.

4. *Voraussetzungen an eine unionsrechtskonforme Befristung der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage*

45. Der Zeitpunkt, ab dem diese Frist zu laufen beginnt, richtet sich unter dem Vorbehalt der Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität nach dem nationalen Recht.⁽¹⁵⁾ Insbesondere der Grundsatz der Effektivität verlangt, dass eine zeitliche Beschränkung der sich aus Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebenden Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage in Einklang mit den unionsrechtlichen Prinzipien des Mehrwertsteuerrechts steht.

46. Erstens ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie Ausdruck eines *fundamentalen Grundsatzes der Mehrwertsteuerrichtlinie* ist. Danach ist die Bemessungsgrundlage die tatsächlich erhaltene

Gegenleistung. Zudem folgt daraus, dass die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen höheren als den dem Steuerpflichtigen gezahlten Betrag erheben darf.(16) Er verpflichtet den Mitgliedstaat zu einer entsprechenden Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage.(17)

47. Zweitens ist der Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität zu beachten. Dieser stellt ein sich aus dem Verbrauchsteuercharakter(18) ergebendes grundlegendes Prinzip der Mehrwertsteuer dar. Er beinhaltet u. a., dass das Unternehmen als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates von der endgültigen Belastung mit Mehrwertsteuer grundsätzlich zu befreien ist,(19) sofern die unternehmerische Tätigkeit selbst der Erzielung (grundsätzlich) steuerpflichtiger Umsätze dient.(20)

48. Nach Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht jedoch der Steueranspruch bereits in dem Zeitpunkt, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Nicht entscheidend ist, dass der Empfänger auch die Gegenleistung gezahlt hat (sogenannte Soll-Besteuerung). Wenn das leistende Unternehmen aber aufgrund der Besteuerungstechnik verpflichtet ist, über Jahre eine Mehrwertsteuer zu schulden, die es nicht einnehmen konnte, dann belastet diese Vorfinanzierung das Unternehmen in erheblichem Maße. Von einer vollständigen(21) Neutralität der Mehrwertsteuer kann dann nicht mehr gesprochen werden.

49. Drittens betrifft eine Vorfinanzierung der Mehrwertsteuer die Grundrechte des Steuerpflichtigen (z. B. die Berufsfreiheit, die unternehmerische Freiheit und das Grundrecht auf Eigentum – Art. 15, 16 und 17 der Charta der Grundrechte). Außerdem steht eine Ungleichbehandlung nach Art. 20 der Charta bezüglich der Steuerpflichtigen im Raum, gegenüber welchen der Steueranspruch gemäß Art. 66 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie erst mit Vereinnahmung der Gegenleistung entsteht (sogenannte Ist-Besteuerung).

50. Gemessen an diesen unionsrechtlichen Grundsätzen setzt eine zulässige Befristung der Möglichkeit, die Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu vermindern, daher voraus, dass die Frist an einen Zeitpunkt anknüpft, ab dem der Steuerpflichtige von Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch Gebrauch machen konnte. Nur dann wird dem Gedanken Rechnung getragen, dass der Steuerpflichtige „nur“ als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates agiert(22) und folglich nicht mehr Steuern schuldet, als er auch tatsächlich einnehmen konnte. Wenn diese Frist auch der Rechtssicherheit (dazu oben, Nr. 43) dienen soll, muss dieser Zeitpunkt für den Steuerpflichtigen erkennbar sein.

51. Der Zeitpunkt der Leistungsausführung oder der Rechnungslegung – auf den die erste Instanz im Ausgangsverfahren abgestellt hat – ist dafür ungeeignet.(23) In diesem Moment geht der Steuerpflichtige in der Regel davon aus, dass der vereinbarte Preis auch bezahlt werden wird. Folglich liegen die Voraussetzungen von Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dann noch nicht vor.

52. Welchen zeitlichen Anknüpfungspunkt der nationale Gesetzgeber für den Lauf einer Ausschlussfrist wählt, unterliegt seinem Gestaltungsspielraum. Er kann den frühesten Zeitpunkt einer Verminderung der Bemessungsgrundlage (hinreichende Wahrscheinlichkeit, dass der Leistungsempfänger nicht bezahlen wird – z. B. die Nichtbezahlung trotz Mahnung) oder den spätesten Zeitpunkt (an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit, dass der Leistungsempfänger nicht bezahlen wird – z. B. Abschluss des Insolvenzverfahrens) wählen.

53. Ohne eine solche Wahl – so wie hier – kommt jedoch nur der letztmögliche Zeitpunkt für den Beginn einer Ausschlussfrist in Betracht. Dies ergibt sich bereits aus der Entscheidung des

Gerichtshofs in der Rechtssache FGSZ.(24) Wenn ein Mitgliedstaat vorgesehen hat, dass das Recht eines Gläubigers auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage gemäß Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer Ausschlussfrist unterliegt, darf danach „diese Frist nicht ab dem Zeitpunkt der Erfüllbarkeit der ursprünglich vorgesehenen Zahlungsverpflichtung zu laufen beginnen ..., sondern erst ab dem Zeitpunkt, zu dem die Forderung endgültig uneinbringlich geworden ist“.

54. Diese Aussage ist auf den vorliegenden Fall übertragbar. Die einzige nach bulgarischem Recht vorgesehene Frist ist die allgemeine Frist in Art. 129 Abs. 1 DOPK, deren Beginn an das Entstehen des Erstattungsanspruchs geknüpft ist. Eine spezielle Regelung, wann der sich aus der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebende Erstattungsanspruch entsteht, sieht das bulgarische Recht nicht vor.

55. Wenn aber ein Mitgliedstaat dem Steuerpflichtigen unionsrechtswidrig die Möglichkeit vorenthält, die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Nichtbezahlung zu vermindern, dann kann eine allgemeine Ausschlussfrist auch erst zum spätesten Zeitpunkt (oben, Nr. 52) zu laufen beginnen. Dies ist der Zeitpunkt, in dem mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststeht, dass – wie auch die Kommission vorgetragen hat – mit einer Bezahlung nicht mehr zu rechnen ist, mithin erst im Moment des Abschlusses des Insolvenzverfahrens. Daher steht Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie hier einer Ausschlussfrist, die an einen früheren Zeitpunkt anknüpft, entgegen.

5. *Zwischenergebnis*

56. Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist unmittelbar anwendbar, wenn der Mitgliedstaat von der Abweichungsmöglichkeit von Art 90 Abs. 2 dieser Richtlinie derart verfehlt Gebrauch macht, dass er nicht die Unsicherheit einer endgültigen Nichtbezahlung berücksichtigt, sondern die Verminderung der Bemessungsgrundlage in Gänze ausschließt (Antwort auf Frage 4).

57. Dabei steht Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer angemessenen Ausschlussfrist nicht entgegen, wenn diese erst mit oder nach dem Zeitpunkt zu laufen beginnt, zu dem der Steuerpflichtige bei einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung des Preises die Bemessungsgrundlage vermindern konnte. Eine Ausschlussfrist ab Leistungserbringung oder Erstellung der Rechnung ist mit Art. 90 dieser Richtlinie jedoch nicht vereinbar. Ohne eine gesetzliche Konkretisierung dieses Zeitpunkts kann eine Ausschlussfrist erst ab dem Zeitpunkt zu laufen beginnen, zu dem die Forderung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit uneinbringlich geworden ist (Antwort auf Frage 1).

C. *Zeitpunkt der Verminderung der Bemessungsgrundlage im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung*

58. Die entscheidende Frage – die das vorliegende Gericht in Frage 3 auch aufwirft – ist jedoch, wann eine Verminderung der Bemessungsgrundlage nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung zugunsten des Steuerpflichtigen überhaupt erfolgen kann.

59. Der Gerichtshof spricht im Zusammenhang mit Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie von einem „Recht auf Minderung der Bemessungsgrundlage“.(25) Dieses Recht besteht zugunsten des Steuerpflichtigen. Damit kann der Steuerpflichtige eine Verminderung der

Steuerbemessungsgrundlage geltend machen, wenn er meint, dass mit einer Bezahlung auf absehbare Zeit nicht mehr zu rechnen sein wird. Eine Pflicht, dieses Recht geltend zu machen, besteht aber nicht. Er kann auch weiterhin die Mehrwertsteuer vorfinanzieren, wenn und weil er von einer baldigen Bezahlung durch seinen Kunden ausgeht.

60. Folglich ist der Steuerpflichtige der einzige, der einschätzen kann, ob die Zahlung noch oder nicht mehr in absehbarer Zeit erfolgen wird. Wenn dem so ist, dann ist auch seine Erklärung, ab wann aus seiner Sicht von einer „endgültigen“ Nichtbezahlung ausgegangen werden kann, maßgebend. Diese Erklärung erfolgt im Rahmen des dann laufenden Veranlagungszeitraums.

61. Im Ergebnis ist die Verminderung der Bemessungsgrundlage eines Umsatzes des Leistenden daher von dessen Entscheidung und seiner Erklärung abhängig. Diese ist nicht rückwirkend möglich, da bis zu dieser Erklärung in einem System der Selbstveranlagung (d.h. hier in ein System, in dem der Steuerpflichtige seine eigene Steuerschuld selbst berechnet und festlegt) vermutet werden kann, dass der Steuerpflichtige noch davon ausgeht, dass die Zahlung des Preises noch hinreichend zeitnah erfolgen wird.

62. Etwas anderes würde nur gelten, wenn im nationalen Gesetz ein konkreter, angemessener Zeitpunkt vorgesehen ist, ab wann grundsätzlich eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage vorgenommen werden kann. Daran fehlt es hier jedoch. Folglich gibt es keinen konkreten Zeitpunkt, zu dem die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage vorzunehmen ist. Vielmehr gibt es einen Zeitraum, in dem der Steuerpflichtige sein Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage geltend machen kann.

1. Spätester Zeitpunkt für eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage

63. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat,⁽²⁶⁾ ist der späteste Zeitpunkt, ab wann eine Verminderung der Bemessungsgrundlage durch den Steuerpflichtigen durchgeführt werden kann, der Zeitpunkt, in dem sicher feststeht, dass keine Bezahlung des ausgeführten Umsatzes mehr erfolgen wird. Dies kann z. B. der Abschluss eines Insolvenzverfahrens des Leistungsempfängers sein. Jedoch darf eine Verminderung der Bemessungsgrundlage nicht allein von dem erfolglosen Abschluss eines Insolvenzverfahrens abhängen.⁽²⁷⁾

64. Insoweit hat der Gerichtshof ausgeführt, dass das Abstellen auf eine „endgültige Uneinbringlichkeit“ unverhältnismäßig ist,⁽²⁸⁾ zumal spätere Zahlungen die Bemessungsgrundlage wieder erhöhen können. Außerdem ginge eine verschuldensunabhängige Haftung des Leistenden über das hinaus, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Fiskus zu schützen.⁽²⁹⁾ Nichts anderes gilt für eine verschuldensunabhängige längerfristige Vorfinanzierung einer nicht einnehmbaren Steuer (z. B. über einen mehrjährigen Zeitraum wie z. B. bis zum Abschluss eines Insolvenzverfahrens). Meines Erachtens käme als spätester Zeitpunkt auch der Zeitpunkt des Eintritts der Verjährung des zivilrechtlichen Zahlungsanspruchs in Betracht. Insofern darf angenommen werden, dass der Leistungsempfänger – der bisher nicht gezahlt hat – eine bereits verjährte Forderung erst recht nicht mehr bezahlen wird.

65. Unter Berücksichtigung seiner Funktion als Steuereinnahmer, seiner Grundrechte und des Neutralitätsprinzips muss der Steuerpflichtige jedoch auch die Möglichkeit haben, die Steuerbemessungsgrundlage zu einem früheren Zeitpunkt zu vermindern.

2. Frühester Zeitpunkt für eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage

66. Für die Bestimmung des frühesten Zeitpunktes, ab dem von einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung gesprochen werden kann, die zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlage im Sinne von Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie berechtigt, gibt es bislang keine Entscheidungen des Gerichtshofs. Meines Erachtens müssen zur Beantwortung dieser Frage Art. 66 Buchst. b und die Art. 194 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 20 der Charta) berücksichtigt werden. Diese Vorschriften gebieten eine *zeitnahe* Möglichkeit der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage.

67. Nach Art. 66 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen (z. B. in Abhängigkeit von der Höhe des Umsatzes) die Entstehung der Mehrwertsteuer auf die „Vereinnahmung des Preises“ festlegen („Ist-Besteuerung“). Von dieser Möglichkeit haben die Mitgliedstaaten jedenfalls teilweise Gebrauch gemacht. Zu berücksichtigen sind weiter die Leistungen, bei denen die Mehrwertsteuerrichtlinie eine Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger vorsieht oder erlaubt (vgl. Art. 194 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie). Unternehmen, die solche Umsätze – z. B. Dienstleistungen an im Ausland ansässige Unternehmer – ausführen, müssen keine Mehrwertsteuer vorfinanzieren. Letztere Systeme dienen im weiteren Sinn einer vereinfachten Steuerverwaltung.

68. Ein Unternehmen, das im Anwendungsbereich der Soll-Besteuerung – d. h. bei einer Steuerentstehung unabhängig vom Zahlungseingang – Steuern über einen längeren Zeitraum vorfinanzieren muss, hat bereits einen Wettbewerbsnachteil gegenüber einem Unternehmen im Anwendungsbereich der Ist-Besteuerung, das die Steuer erst aus den vereinnahmten Preisen abführen muss. Gleiches gilt für Unternehmen, die nur Umsätze ausführen, die unter die Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger fallen. Eine solche Ungleichbehandlung ist im Hinblick auf das Primärrecht, insbesondere die Charta, aber nur zu rechtfertigen, wenn der Vorfinanzierungszeitraum nicht zu lang ist.

69. Bei der Auslegung von Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist auch zu berücksichtigen, dass eine nachträgliche Erhöhung der Bemessungsgrundlage steuerrechtlich immer möglich bleibt.⁽³⁰⁾ Sollte nämlich später (z. B. während oder nach Abschluss eines Insolvenzverfahrens) noch eine Zahlung zugunsten des Unternehmens erfolgen, dann ist die Steuerschuld in diesem Moment entsprechend zu erhöhen. Dies folgt bereits aus Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie, nach dem alles in die Steuerbemessungsgrundlage fällt, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für die Umsätze aufwendet.

70. Eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage unter dem Vorbehalt einer Erhöhung aufgrund einer späteren Zahlung ist gegenüber dem Steuerpflichtigen weniger belastend und damit verhältnismäßiger als eine jahrelange Vorfinanzierungsverpflichtung bis zur Eröffnung oder gar dem Abschluss eines Insolvenzverfahrens.⁽³¹⁾

71. Eine Differenzierung zwischen Forderungen, deren Nichtbezahlung endgültig feststeht, und Forderungen, bei denen dies nicht der Fall ist, ist im Mehrwertsteuerrecht ohnehin nicht möglich. Dies hängt damit zusammen, dass es ein „endgültiges“ Nichtbezahlen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts nicht geben kann. Dies schließt schon der Wortlaut von Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie aus. Danach erfasst die Steuerbemessungsgrundlage auch *Zahlungen eines Dritten* und ist damit losgelöst von der Zahlungsfähigkeit bzw. Existenz des Schuldners.⁽³²⁾ Darüber hinaus stellt das Mehrwertsteuerrecht nicht auf das Vorliegen einer vollstreckbaren Forderung ab, wie die Besteuerung der Zahlung eines Trinkgeldes,⁽³³⁾ versehentlicher Überzahlungen oder der Bezahlung einer Ehrenschild⁽³⁴⁾ zeigen. Es gibt mithin immer nur

eine gewisse *Wahrscheinlichkeit der Nichtbezahlung*, die insbesondere mit der Länge der Nichtbezahlung zunimmt und durch die Umstände der Nichtbezahlung näher konkretisiert werden kann (dazu oben, Nrn. 63 ff.).

72. Entscheidend kann daher nur sein, ob eine Forderung auf absehbare Zeit nicht durchsetzbar ist. Eine solche Nichtdurchsetzbarkeit kann schon im Fall einer ernsthaften Zahlungsverweigerung durch den Schuldner vorliegen. Wenn der Schuldner z. B. das Bestehen der Forderung selbst oder deren Höhe bestreitet, dann besteht eine erhöhte Wahrscheinlichkeit, dass die Forderung auf längere Zeit nicht oder nicht in voller Höhe durchsetzbar ist.

73. Andererseits ist der Staat bei einer indirekten Steuererhebung auf eine „Einziehung“ der Mehrwertsteuer durch den Steuerpflichtigen angewiesen. Daher sind solche Maßnahmen zu berücksichtigen, die in der Hand des Steuerpflichtigen liegen und ihm zuzumuten sind. Welche Maßnahmen insoweit von einem Unternehmen in jedem Mitgliedstaat verlangt werden können, bevor es seine Steuerschuld wegen einer Nichtbezahlung des Preises berichtigen kann, hängt auch von den dortigen Gegebenheiten ab. Der Gerichtshof kann dafür nur Anhaltspunkte geben.

74. So kann der Mitgliedstaat Nachweise für eine wahrscheinlich länger dauernde Nichtbezahlung verlangen. Die bloße Behauptung einer solchen genügt nicht. Verhältnismäßig wäre auch die Festlegung einer angemessenen Zeitspanne der Nichtbezahlung (z. B. analog zu Art. 3 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 2011/7/EU zur Bekämpfung von Zahlungsverzug im Geschäftsverkehr⁽³⁵⁾ nach 30 Tagen nach Eingang der Rechnung oder auch z. B. 14 Tage ab einem Mahnschreiben), ab der von einer Nichtbezahlung im Sinne von Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgegangen werden kann, wenn keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen.

75. Entscheidend ist meines Erachtens, dass der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzverwaltung eine hinreichende Wahrscheinlichkeit⁽³⁶⁾ für eine dauerhafte Nichtbezahlung nachweisen kann, und das obwohl er versucht hat, seiner Funktion als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates gerecht zu werden. Eine Pflicht zur gerichtlichen Einziehung von eventuell wertlosen Forderungen zugunsten des Staates, die erhebliche Kosten verursacht, ist hingegen weder mit dem Neutralitäts- noch mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu vereinbaren.

76. Im Allgemeinen wird der Versuch einer Durchsetzung der Forderung vor einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage verlangt. Das ist verhältnismäßig, sofern keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass dieser Versuch ohnehin erfolglos bzw. unwirtschaftlich sein wird. Insofern kann der Steuerpflichtige durch sein Handeln entscheiden, zu welchem Zeitpunkt er innerhalb der oben umrissenen Zeitspanne sein „Recht auf Minderung der Bemessungsgrundlage“ geltend macht.

3. *Zwischenergebnis*

77. Für den Zeitpunkt, ab wann ein Steuerpflichtiger im Fall einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Verminderung der Bemessungsgrundlage zum ersten Mal (frühester Zeitpunkt) vornehmen kann, kommt es auf die Gegebenheiten im jeweiligen Mitgliedstaat und die Umstände des Einzelfalls an, welche das vorliegende Gericht zu würdigen hat.

78. Dabei verbietet der Neutralitätsgrundsatz eine unverhältnismäßig lange Vorfinanzierung der Steuer, sofern der Steuerpflichtige (Leistende) die zumutbaren Schritte unternommen hat, um seiner Funktion als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates nachzukommen. Letzteres setzt

grundsätzlich eine erfolglose Zahlungsaufforderung (Mahnung) des Leistungsempfängers voraus. Nicht notwendig ist aber ein erfolgloser Gerichtsprozess, die Eröffnung oder der Abschluss eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Leistungsempfängers (Antwort auf Frage 3).

D. Modalitäten der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage durch den Steuerpflichtigen

79. Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie – und nach Auffassung des Gerichtshofs⁽³⁷⁾ auch Art. 273 dieser Richtlinie – räumt den Mitgliedstaaten einen Gestaltungsspielraum insbesondere in Bezug auf die Formalitäten ein, die der Steuerpflichtige gegenüber den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten erfüllen muss, um die Steuerbemessungsgrundlage zu vermindern.⁽³⁸⁾ Jedoch dürfen diese Maßnahmen die Ziele und Grundsätze der Mehrwertsteuerrichtlinie nur so wenig wie möglich beeinträchtigen und können daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen.⁽³⁹⁾

80. Demzufolge sind nur formale Anforderungen in Bezug auf den Nachweis zulässig, dass die Gegenleistung nach der Ausführung des Umsatzes zum Teil oder in vollem Umfang endgültig nicht erlangt wurde.⁽⁴⁰⁾

1. Notwendigkeit einer Rechnungskorrektur?

81. Dies schließt eine Rechnungskorrektur nicht ein. Für den Nachweis, dass die Bezahlung nicht erfolgte, ist ein Mahnschreiben, eine Klage oder eine schriftliche Zahlungsverweigerung *durch den Leistungsempfänger* geeignet, nicht aber eine Rechnungskorrektur *durch den Leistenden*.

82. Hinzu kommt, dass – wie oben in Nr. 71 ausgeführt – Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine endgültige Nichtbezahlung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne voraussetzt. Wie bereits Art. 73 dieser Richtlinie zeigt, erhöhen spätere erfolgreiche Vollstreckungsversuche die Bemessungsgrundlage wieder. Würde man den Leistenden zu einer Korrektur der Rechnung zwingen, könnte dies zivilrechtlich womöglich als Forderungsverzicht gewertet werden.

83. Außerdem kennt die Mehrwertsteuerrichtlinie die Notwendigkeit einer Rechnungsberichtigung nur,⁽⁴¹⁾ wenn der Leistende sich seiner Steuerschuld nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie entledigen will. Art. 203 dieser Richtlinie ist hier aber – anders als die bulgarische Finanzverwaltung in der mündlichen Verhandlung meinte – nicht einschlägig. Er betrifft nur den Fall eines unberechtigten, mithin falschen und zu hohen Steuerausweises, wie der Gerichtshof unlängst klargestellt hat.⁽⁴²⁾ Die ursprünglichen Rechnungen weisen hier aber keinen fehlerhaften Mehrwertsteuerbetrag aus. Dieser Betrag und die gesamte Rechnung des Leistenden wird durch die einseitige Nichtbezahlung des Preises durch den Leistungsempfänger nicht unrichtig. Sie ist daher nicht zu berichtigen.

84. Dies unterscheidet diesen Fall auch – anders als Bulgarien meint – von demjenigen, der der Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache Kraft Foods Polska⁽⁴³⁾ zugrunde lag. Dort ging es um die Frage der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage aufgrund durch den Leistenden nachträglich gewährter Rabatte. Mithin änderte sich dort die vereinbarte Gegenleistung, die in der Rechnung auszuweisen ist. Daher passte dort die Aussage, dass der Nachweis des Zugangs einer berichtigten Rechnung eine grundsätzlich mögliche Modalität im Sinne von Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie sein könne.⁽⁴⁴⁾

85. Bei genauer Lektüre der Entscheidung ging es dem Gerichtshof aber primär um den Nachweis der Information des Leistungsempfängers, damit dieser seinen eventuellen

Vorsteuerabzug berichtigen kann,(45) weil er aufgrund des Rabatts nun einen geringeren Preis schulde. Ein Leistungsempfänger, der seine Rechnung nicht bezahlt hat, schuldet aber weiterhin denselben Preis. Insoweit muss er nicht informiert werden. Er muss auch nicht darüber informiert werden, dass er einen zu hohen Vorsteuerabzug (dazu sogleich unter Nr. 90) geltend gemacht hat, denn dass er nicht bezahlt hat, weiß er selbst.

86. Da die Korrektur einer richtigen Rechnung (auch bei einer Nichtbezahlung) keinen Sinn ergibt, steht die Mehrwertsteuerrichtlinie einer dahin gehenden Verpflichtung entgegen.

2. *Notwendigkeit eines Hinweises an die Finanzverwaltung oder an den Leistungsempfänger?*

87. Folglich bleibt nur noch zu klären, ob die Mitgliedstaaten in Umsetzung von Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsehen können, dass bei Nichtbezahlung keine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage zulässig ist, bevor der Empfänger des Gegenstands oder der Dienstleistung, sofern er ein Steuerpflichtiger ist, darüber in Kenntnis gesetzt wurde. In diese Richtung scheint die fünfte Frage des vorlegenden Gerichts zu gehen, denn es erwähnt ausdrücklich als Ziel dieser Maßnahmen die Berichtigung des vom Leistungsempfänger ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzugs.

88. So möchten die Finanzbehörden – wie in der Vorlage geschildert – die Steuerbemessungsgrundlage beim Leistenden prinzipiell immer erst dann vermindern, wenn zuvor der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger berichtigt wurde. Den Hintergrund der Frage zu Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie bilden mithin die Art. 184 ff. Während Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie das Recht eines Leistenden regelt, seine Steuerbemessungsgrundlage zu vermindern, wenn er nach der Bewirkung eines Umsatzes die vorgesehene Gegenleistung nicht oder nur teilweise erhält, betrifft ihr Art. 185 die Berichtigung der von der anderen Partei desselben Umsatzes ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzüge. Daher stellen diese beiden Artikel die beiden Seiten desselben wirtschaftlichen Vorgangs dar.(46)

89. Gleichwohl sind die Berichtigungstatbestände des Art. 90 und der Art. 184 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie von einander unabhängig. Sie betreffen nämlich unterschiedliche Steuerpflichtige.(47) So ändert „der Umstand, dass die vom Lieferer des Steuerpflichtigen geschuldete Mehrwertsteuer selbst nicht berichtigt werden wird, nichts am Recht der Finanzverwaltung ..., die Berichtigung der von einem Steuerpflichtigen in Abzug gebrachten Mehrwertsteuer zu verlangen“.(48)

90. Diese Korrekturpflicht beim Leistungsempfänger besteht völlig unabhängig von einer potenziellen Mitteilung des Leistenden an den Leistungsempfänger und in der Regel bereits davor. Denn der Vorsteuerabzug soll – wie ich schon andernorts näher ausgeführt habe(49) – den Leistungsempfänger von einer Mehrwertsteuerbelastung entlasten.(50) Wurde aber wie hier nicht bezahlt, besteht keine Belastung des Leistungsempfängers mit Mehrwertsteuer. Daher hat dieser nach den Art. 184 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie seinen Vorsteuerabzug selbst zeitnah zu korrigieren, will er sich nicht dem Vorwurf einer Steuerhinterziehung aussetzen.

91. Allerdings ermöglicht die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage beim Leistenden den *Finanzbehörden* erst, den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zu überprüfen und gegebenenfalls eine Korrektur nach den Art. 184 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie durchzuführen. Insofern ist eine *Mitteilung an die Finanzbehörden* im Rahmen der Korrektur der Bemessungsgrundlage nach Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie sicherlich hilfreich. Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie würde daher einer weiteren, besonderen Hinweispflicht des Steuerpflichtigen gegenüber den Finanzbehörden nicht entgegenstehen. Hier geht es allerdings

nicht um eine Pflicht zur Benachrichtigung der Finanzbehörden, sondern des Leistungsempfängers.(51)

92. Eine solche Mitteilungspflicht gegenüber dem Leistungsempfänger müsste als Modalität im Rahmen von Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zur Erreichung der damit verfolgten Ziele geeignet sein und dürfte nicht über das dazu Erforderliche hinausgehen.(52)

93. Eine Mitteilung an den Leistungsempfänger, dass der Leistende beabsichtigt, die Bemessungsgrundlage nach Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu vermindern, indiziert, dass er die Gegenleistung nach Bewirken des Umsatzes nicht erhalten hat. Dass er nicht bezahlt hat, weiß der Leistungsempfänger aber selbst, ebenso, dass er deshalb keinen Anspruch auf einen Vorsteuerabzug hat. Eine solche Mitteilung hat daher allenfalls eine Erinnerungs- oder Mahnfunktion. Daher ist ihre Eignung zweifelhaft.

94. Angesichts des geringen Aufwandes für den Leistenden hat der Gerichtshof(53) eine Verpflichtung zu einer solchen Mitteilung dennoch als grundsätzlich verhältnismäßig angesehen. In seiner Begründung argumentierte der Gerichtshof aber damit, dass der Mitgliedstaat die Möglichkeit erhalten soll, „rechtzeitig tätig zu werden, um Mehrwertsteuer zurückzufordern, die der Schuldner (Anmerkung: der Leistungsempfänger) möglicherweise als Vorsteuer abgezogen hat“.(54) Wie eine Mitteilung an den Leistungsempfänger – für die keine besonderen Formerfordernisse gelten sollten – den Mitgliedstaat in die Lage versetzen kann, rechtzeitig tätig zu werden, bleibt allerdings offen.

95. Völlig ungeeignet ist eine solche Mitteilungspflicht gegenüber dem Leistungsempfänger, wenn eine Mitteilung nicht mehr möglich oder sinnlos ist, weil z. B. der Leistungsempfänger nach Abschluss des Insolvenzverfahrens bereits gelöscht wurde, unbekannt verzogen ist oder seinen Vorsteuerabzug bereits korrigiert hat. Im Übrigen ist eine Information der Finanzverwaltung über den betreffenden Leistungsempfänger im Rahmen der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage das geeignete und mildere Mittel, um die Finanzverwaltung in die Lage zu versetzen, rechtzeitig den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zu kontrollieren und zu korrigieren.

3. *Zwischenergebnis*

96. Eine gesetzliche Verpflichtung, wonach der Leistende den Leistungsempfänger auf die Änderung der Bemessungsgrundlage hinzuweisen hat, um diesen an eine eventuell noch durchzuführende Änderung des Vorsteuerabzugs zu erinnern, ist mangels Eignung unverhältnismäßig. Daher können sie die Mitgliedstaaten nicht im Rahmen von Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsehen (Antwort auf Frage 5). Des Weiteren verstößt eine Pflicht zur vorherigen Berichtigung einer richtigen Rechnung gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie (Antwort auf Frage 2).

E. Verzinsung eines Erstattungsanspruchs aufgrund einer Verminderung der Bemessungsgrundlage

97. Damit ist nur noch zu klären, ab wann bei einer berechtigten Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage der sich daraus ergebende Erstattungsanspruch vom Mitgliedstaat zu verzinsen ist. Hier nahm CRG eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage im Jahr 2020 vor, begehrt aber eine Verzinsung rückwirkend auf die Jahre der Rechnungsausstellung (2006 bis 2012).

98. Der Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität verlangt, dass die finanziellen Verluste, die dadurch entstehen, dass ein Vorsteuerüberschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird, durch die Zahlung von Verzugszinsen ausgeglichen werden.(55) Dies gilt auch für Mehrwertsteuererstattungen, die sich aus einer Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nach Art. 90 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben.(56)

99. Wie oben (Nrn. 51 ff.) ausgeführt, kommt eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage ohne nähere Ausgestaltung des nationalen Rechts für den Steuerpflichtigen innerhalb eines gewissen Zeitraums in Betracht. Maßgebend ist seine Erklärung, ab wann aus seiner Sicht von einer „endgültigen“ Nichtbezahlung ausgegangen werden kann. Diese Erklärung erfolgt im Rahmen des laufenden Veranlagungszeitraums und ist nicht rückwirkend (siehe oben, Nrn. 60 ff.). Mithin kommt auch eine Verzinsung – wie die bulgarische Finanzverwaltung und die Kommission im Ergebnis zu Recht ausgeführt haben – erst nach dieser Erklärung in Betracht.

100. Vor diesem Zeitpunkt besteht der Rechtsgrund für die Abführung der Mehrwertsteuer aufgrund von Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Dieser entfällt erst mit der hinreichend wahrscheinlichen endgültigen Nichtbezahlung (Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie). Mithin obliegt es dem Steuerpflichtigen, das Ende dieser Vorfinanzierung zu kommunizieren und die Erstattung im Rahmen der Steuerveranlagung geltend zu machen. Ab dann hat die Finanzverwaltung Kenntnis von der verminderten Bemessungsgrundlage und ihrer Rückzahlungsverpflichtung. Bei Nichtzahlung gerät sie in Verzug und muss Verzugszinsen zahlen.

101. Diese Lösung dient auch der Rechtssicherheit, denn sie erspart allen Beteiligten einen in die Vergangenheit gerichteten Streit über den Beginn der Verzinsung und damit über den Zeitpunkt der erstmaligen „Uneinbringlichkeit“, wenn der Steuerpflichtige damals offenbar keine Notwendigkeit für eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage gesehen hat.

102. Folglich kommt eine Verzinsung des Erstattungsanspruchs aufgrund einer Verringerung der Bemessungsgrundlage nicht etwa bereits ab Erbringung der Leistung oder Ausstellung der Rechnung in Betracht (zu diesem Zeitpunkt war die Bezahlung noch nicht unsicher im Sinne von Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie). Vielmehr kommt sie frühestens ab dem Zeitpunkt in Betracht, zu dem der Leistende davon ausgehen kann, dass eine Bezahlung nicht mehr erfolgen wird und er dies im Rahmen der Steuerveranlagung erklärt hat (Antwort auf Frage 6).

VI. Entscheidungsvorschlag

103. Somit schlage ich vor, die Vorlagefragen des Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) wie folgt zu beantworten:

1. Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem steht einer angemessenen Ausschlussfrist nicht entgegen, wenn diese erst mit oder nach dem Zeitpunkt zu laufen beginnt, zu dem der Steuerpflichtige bei einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung des Preises die Steuerbemessungsgrundlage vermindern konnte. Eine Ausschlussfrist ab Leistungserbringung oder Erstellung der Rechnung ist mit Art. 90 dieser Richtlinie jedoch nicht vereinbar. Ohne eine gesetzliche Konkretisierung kann eine solche Ausschlussfrist erst ab dem Zeitpunkt zu laufen beginnen, zu dem die Forderung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit endgültig uneinbringlich geworden ist.

2. Eine Pflicht zur Berichtigung einer richtigen Rechnung als Voraussetzung für eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage im Fall einer Nichtbezahlung des Preises verstößt gegen die Richtlinie 2006/112.
3. Für den Zeitpunkt, ab dem ein Steuerpflichtiger im Fall einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung nach Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage zum ersten Mal vornehmen kann, kommt es auf die Gegebenheiten im jeweiligen Mitgliedstaat und die Umstände des Einzelfalls an, welche das vorliegende Gericht zu würdigen hat. Dabei verbietet der Neutralitätsgrundsatz eine unverhältnismäßig lange Vorfinanzierung der Steuer, sofern der Steuerpflichtige (Leistende) die zumutbaren Schritte unternommen hat, um seiner Funktion als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates nachzukommen. Letzteres setzt grundsätzlich eine erfolglose Zahlungsaufforderung (Mahnung) des Leistungsempfängers voraus. Nicht notwendig ist aber ein erfolgloser Gerichtsprozess oder die Eröffnung oder der Abschluss eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Leistungsempfängers.
4. Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist unmittelbar anwendbar, wenn der Mitgliedstaat von der Abweichungsmöglichkeit von Art. 90 Abs. 2 dieser Richtlinie derart verfehlt Gebrauch macht, dass er nicht die Unsicherheit einer endgültigen Nichtbezahlung berücksichtigt, sondern die Verminderung der Bemessungsgrundlage in Gänze ausschließt.
5. Eine gesetzliche Verpflichtung, wonach der Leistende den Leistungsempfänger im Fall von dessen (ganz oder teilweisen) Nichtbezahlung des Preises auf die Änderung der Bemessungsgrundlage hinzuweisen hat, um diesen an eine eventuell noch durchzuführende Änderung des Vorsteuerabzugs zu erinnern, ist mangels Eignung unverhältnismäßig. Daher können sie die Mitgliedstaaten nicht im Rahmen von Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsehen.
6. Eine Verzinsung des Erstattungsanspruchs aufgrund einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage kommt frühestens ab dem Zeitpunkt in Betracht, zu dem der Leistende davon ausgehen kann, dass eine Bezahlung nicht mehr erfolgen wird und er dies im Rahmen seiner Steuerveranlagung erklärt hat.

1 Originalsprache: Deutsch.

2 ABI. 2006, L 347, S. 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie (EU) 2022/890 des Rates vom 3. Juni 2022 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Verlängerung des Anwendungszeitraums der fakultativen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen und des Schnellreaktionsmechanismus gegen Mehrwertsteuerbetrug – ABI. 2022, L 155, S. 1.

3 Urteile vom 3. Juli 2019, [UniCredit Leasing](#) (C-242/18, EU:C:2019:558, Rn. 30), und vom 27. Juni 2018, [Varna Holideis](#) (C-364/17, EU:C:2018:500, Rn. 17 ff.).

4 Urteil vom 27. Juni 2018, [Varna Holideis](#) (C-364/17, EU:C:2018:500, Rn. 27 ff.).

5 In diesem Sinne Urteil vom 27. Juni 2018, [Varna Holideis](#) (C-364/17, EU:C:2018:500, Rn. 31).

6 Beschluss vom 3. März 2021, [FGSZ](#) (C-507/20, EU:C:2021:157, Rn. 20), und Urteil vom 23. November 2017, [Di Maura](#) (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 21), noch zur inhaltsgleichen Vorgängervorschrift.

7 Urteile vom 11. November 2021, [ELVOSPOL](#) (C-398/20, EU:C:2021:911, Rn. 28), vom 11. Juni 2020, [SCT](#) (C-146/19, EU:C:2020:464, Rn. 24), vom 8. Mai 2019, [A-PACK CZ](#) (C-127/18, EU:C:2019:377, Rn. 21), und vom 23. November 2017, [Di Maura](#) (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 22), so ähnlich auch Beschluss vom 3. März 2021, [FGSZ](#) (C-507/20, EU:C:2021:157, Rn. 20), und Urteil vom 22. Februar 2018, [T – 2](#) (C-396/16, EU:C:2018:109, Rn. 36 ff.).

8 Urteile vom 12. Oktober 2017, [Lombard Ingatlan Lízing](#) (C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 38), und vom 15. Mai 2014, [Almos Agrárkülkereskedelmi](#) (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 34).

9 Beschluss vom 3. März 2021, [FGSZ](#) (C-507/20, EU:C:2021:157, Rn. 31), Urteil vom 15. Oktober 2020, [E. \(Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage\)](#) (C-335/19, EU:C:2020:829, Rn. 51 und 52).

10 Urteil vom 15. Mai 2014, [Almos Agrárkülkereskedelmi](#) (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 23), unkritisch wiederholt in Urteil vom 12. Oktober 2017, [Lombard Ingatlan Lízing](#) (C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 39).

11 Urteile vom 3. Juli 2019, [UniCredit Leasing](#) (C-242/18, EU:C:2019:558), und vom 23. November 2017, [Di Maura](#) (C-246/16, EU:C:2017:887).

12 In diese Richtung auch Urteile vom 11. November 2021, [ELVOSPOL](#) (C-398/20, EU:C:2021:911, Rn. 38), und vom 3. Juli 2019, [UniCredit Leasing](#) (C-242/18, EU:C:2019:558, Rn. 65).

13 Urteile vom 3. Juli 2019, [UniCredit Leasing](#) (C-242/18, EU:C:2019:558, Rn. 39), vom 12. Oktober 2017, [Lombard Ingotlan Lizing](#) (C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 42), und vom 15. Mai 2014, [Almos Agrárkölkereskedelmi](#) (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 37).

14 Beschluss vom 3. März 2021, [FGSZ](#) (C-507/20, EU:C:2021:157, Rn. 23).

15 Beschluss vom 3. März 2021, [FGSZ](#) (C-507/20, EU:C:2021:157, Rn. 23), vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Januar 2010, [Alstom Power Hydro](#) (C-472/08, EU:C:2010:32, Rn. 16 und 17 sowie die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 12. April 2018, [Biosafe – Indústria de Reciclagens](#) (C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 36 und 37 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

16 Urteile vom 11. November 2021, [ELVOSPOL](#) (C-398/20, EU:C:2021:911, Rn. 25), vom 6. Oktober 2021, [Boehringer Ingelheim](#) (C-717/19, EU:C:2021:818, Rn. 41), vom 15. Oktober 2020, [E. \(Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage\)](#) (C-335/19, EU:C:2020:829, Rn. 21), vom 2. Juli 2015, [NLB Leasing](#) (C-209/14, EU:C:2015:440, Rn. 35), und vom 3. Juli 1997, [Goldsmiths](#) (C-330/95, EU:C:1997:339, Rn. 15).

17 So ausdrücklich auch Urteile vom 3. September 2014, [GMAC UK](#) (C-589/12, EU:C:2014:2131, Rn. 31), und vom 26. Januar 2012, [Kraft Foods Polska](#) (C-588/10, EU:C:2012:40, Rn. 26).

18 Der EuGH spricht im Urteil vom 13. März 2014, [Malburg](#) (C-204/13, EU:C:2014:147, Rn. 43), von einem Auslegungsgrundsatz.

19 Urteile vom 13. März 2008, [Securenta](#) (C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 25), und vom 1. April 2004, [Bockemühl](#) (C-90/02, EU:C:2004:206, Rn. 39).

20 Urteile vom 13. März 2014, [Malburg](#) (C-204/13, EU:C:2014:147, Rn. 41), vom 21. April 2005, [HE](#) (C-25/03, EU:C:2005:241, Rn. 57), vom 15. Dezember 2005, [Centralan Property](#) (C-63/04, EU:C:2005:773, Rn. 51), und meine Schlussanträge in der Rechtssache [Centralan Property](#) (C-63/04, EU:C:2005:185, Nr. 25).

21 So noch Urteil vom 24. Oktober 1996, [Elida Gibbs](#) (C-317/94, EU:C:1996:400, Rn. 23).

22 Urteile vom 20. Oktober 1993, [Balocchi](#) (C-10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25), und vom 21. Februar 2008, [Netto Supermarkt](#) (C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21).

23 So ausdrücklich auch Beschluss vom 3. März 2021, [FGSZ](#) (C-507/20, EU:C:2021:157, Rn. 27), mit Hinweis auf Urteile vom 21. März 2018, [Volkswagen](#) (C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 51), und vom 12. April 2018, [Biosafe – Indústria de Reciclagens](#) (C-8/17, EU:C:2018:249, Rn. 44).

24 Beschluss vom 3. März 2021, [FGSZ](#) (C-507/20, EU:C:2021:157, Rn. 28 und Tenor).

25 Beschluss vom 3. März 2021, [FGSZ](#) (C-507/20, EU:C:2021:157, Rn. 19), Urteile vom 12. Oktober 2017, [Lombard Inyatlan Lízing](#) (C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 44), und vom 15. Mai 2014, [Almos Agrárkülkereskedelmi](#) (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 39).

26 In diesem Sinne ist wohl auch der Beschluss vom 3. März 2021, [FGSZ](#) (C-507/20, EU:C:2021:157), zu verstehen; vgl. auch Urteil vom 23. November 2017, [Di Maura](#) (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 27 und 28).

27 Urteil vom 23. November 2017, [Di Maura](#) (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 29).

28 Urteil vom 23. November 2017, [Di Maura](#) (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 27).

29 Urteile vom 6. Dezember 2012, [Bonik](#) (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 42), und vom 21. Juni 2012, [Mahagében und Dávid](#) (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 48).

30 So auch Urteil vom 23. November 2017, [Di Maura](#) (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 27).

31 In diesem Sinne bereits Urteil vom 23. November 2017, [Di Maura](#) (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 27 und 28).

32 So kam es schon vor, dass eine Bank die Forderungen der Handwerker beglich, deren Auftraggeber zahlungsunfähig geworden ist, um weiteren Schaden für ihr Image abzuwenden – vgl. den Fall bei BFH, Ur. vom 19.10.2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

33 Urteil vom 29. März 2001, [Kommission/Frankreich](#) (C-404/99, EU:C:2001:192, Rn. 40 ff.).

34 Urteil vom 17. September 2002, [Town & County Factors](#) (C-498/99, EU:C:2002:494, Rn. 21 ff.).

35 Richtlinie 2011/7/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Februar 2011 (ABl. 2011, L 48 S. 1).

36 Vgl. dazu bereits Urteil vom 15. Oktober 2020, [E. \(Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage\)](#) (C-335/19, EU:C:2020:829, Rn. 48).

37 Vgl. nur Urteile vom 6. Dezember 2018, [Tratave](#) (C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 35), vom 12. Oktober 2017, [Lombard Ingotlan Lizing](#) (C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 42), und vom 26. Januar 2012, [Kraft Foods Polska](#) (C-588/10, EU:C:2012:40, Rn. 33).

38 Urteile vom 6. Dezember 2018, [Tratave](#) (C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 32), vom 12. Oktober 2017, [Lombard Ingotlan Lizing](#) (C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 42), und vom 15. Mai 2014, [Almos Agrárkülkereskedelmi](#) (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 37).

39 Urteile vom 6. Dezember 2018, [Tratave](#) (C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 33), vom 12. Oktober 2017, [Lombard Ingotlan Lizing](#) (C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 43), und vom 15. Mai 2014, [Almos Agrárkülkereskedelmi](#) (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 38).

40 Ähnlich: Beschluss vom 3. März 2021, [FGSZ](#) (C-507/20, EU:C:2021:157, Rn. 19), Urteile vom 12. Oktober 2017, [Lombard Ingotlan Lizing](#) (C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 44), und vom 15. Mai 2014, [Almos Agrárkülkereskedelmi](#) (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 39).

41 Vgl. Urteile vom 18. Juni 2009, [Stadeco](#) (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 35), vom 6. November 2003, [Karageorgou u. a.](#) (C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, Rn. 49), vom 19. September 2000, [Schmeink & Cofreth und Strobel](#) (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 49), und vom 13. Dezember 1989, [Genius](#) (C-342/87, EU:C:1989:635, Rn. 18).

42 Urteil vom 8. Dezember 2022, [Finanzamt Österreich \(Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer\)](#) (C-378/21, [EU:C:2022:968](#), Rn. 23), unter Verweis auf meine Schlussanträge in der selben Rechtssache (C-378/21, EU:C:2022:657, Nr. 26).

43 Urteil vom 26. Januar 2012, [Kraft Foods Polska](#) (C-588/10, EU:C:2012:40).

44 Urteil vom 26. Januar 2012, [Kraft Foods Polska](#) (C-588/10, EU:C:2012:40, Rn. 33).

45 Urteil vom 26. Januar 2012, [Kraft Foods Polska](#) (C-588/10, EU:C:2012:40, Rn. 32 und 41).

46 In diesem Sinne auch Urteile vom 15. Oktober 2020, [E. \(Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage\)](#) (C-335/19, EU:C:2020:829, Rn. 37), und vom 22. Februar 2018, [T – 2](#) (C-396/16, EU:C:2018:109, Rn. 35).

47 Urteil vom 15. Oktober 2020, [E. \(Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage\)](#) (C-335/19, EU:C:2020:829, Rn. 42 unter ausdrücklichen Hinweisen auf meine Schlussanträge in der Rechtssache [E. \(Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage\)](#) (C-335/19, EU:C:2020:424, Nrn. 58 bis 60), ausdrücklich auch Urteil vom 28. Mai 2020, [World Comm Trading Gfz](#) (C-684/18, EU:C:2020:403, Rn. 41 und 43).

48 Urteil vom 28. Mai 2020, [World Comm Trading Gfz](#) (C-684/18, EU:C:2020:403, Rn. 41).

49 Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache [HA.EN.](#) (C-227/21, EU:C:2022:364, Nrn. 61 ff.) und in der Rechtssache [Biosafe – Indústria de Reciclagens](#) (C-8/17, EU:C:2017:927, Nrn. 44 ff.).

50 Ebenso die Schlussanträge des Generalanwalts Campos Sánchez-Bordona in der Rechtssache [Volkswagen](#) (C-533/16, EU:C:2017:823, Nr. 64).

51 Dies scheint auch das Urteil vom 6. Dezember 2018, [Tratave](#) (C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 38), durcheinandergeworfen zu haben.

52 Urteile vom 15. Oktober 2020, [E. \(Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage\)](#) (C-335/19, EU:C:2020:829, Rn. 47), und vom 23. November 2017, [Di Maura](#) (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 25).

53 Urteil vom 6. Dezember 2018, [Tratave](#) (C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 40 ff.).

54 Urteil vom 6. Dezember 2018, [Tratave](#) (C-672/17, EU:C:2018:989, Rn. 38).

55 Urteil vom 12. Mai 2021, [technoRent International u. a.](#) (C-844/19, EU:C:2021:378, Rn. 40), und vom 14. Mai 2020, [Agrobet CZ](#) (C-446/18, EU:C:2020:369), und vom 28. Februar 2018, [Nidera](#) (C-387/16, EU:C:2018:121, Rn. 25).

56 Urteil vom 12. Mai 2021, [technoRent International u. a.](#) (C-844/19, EU:C:2021:378, Rn. 41). Siehe auch meine Schlussanträge in der Rechtssache [technoRent International u. a.](#) (C-844/19, EU:C:2021:58, Nr. 31).

Dr. Bastian Liegmann, RA/StB

Aktuelle Entwicklungen zur Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen und zum Rechnungsbegriff im Sinne des § 14c UStG

Eine Steuerschuld wegen eines unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises entsteht wegen des vom BFH geprägten eigenständigen Rechnungsbegriffs im Sinne des § 14c UStG bereits dann, wenn das Abrechnungsdokument Angaben zum Rechnungsaussteller, Leistungsempfänger, Leistungsbeschreibung sowie Entgelt und Umsatzsteuerausweis enthält. Das Niedersächsische FG hatte sich in einer aktuellen, nicht rechtskräftigen Entscheidung mit der Frage zu befassen, ob § 14c UStG bei einer völlig unzureichenden Leistungsbeschreibung ausgeschlossen sein kann und dies bejaht. Es soll ein Ausblick auf das anhängige Revisionsverfahren vor dem BFH gewagt werden.

Der eigenständige Rechnungsbegriff im Sinne des § 14c UStG wird vom BFH auch in anderem Zusammenhang angewendet. Denn nur, wenn die ursprüngliche Rechnung diese Voraussetzungen erfüllt, soll die Rückwirkung einer späteren Rechnungskorrektur in Frage kommen. Ob der EuGH mit seiner bisherigen Rechtsprechung allerdings tatsächlich eine rückwirkende Rechnungsberichtigung bejaht, ist weiterhin umstritten. Zur Klärung dieser Frage hat nunmehr das Niedersächsische FG dem EuGH vorgelegt. Dies bietet Anlass zu einem Ausblick.

I. Unzutreffender Umsatzsteuerausweis (§ 14c UStG)

1. Einleitung

Es ist ein unionsrechtlich vorgegebener Mechanismus des Mehrwertsteuerrechts, dass derjenige, der Umsatzsteuer in einer Rechnung ausweist, diese auch schuldet (Art. 203 MwStSystRL). Nach der deutschen Umsetzung dieser Vorgabe im § 14c UStG schuldet die Umsatzsteuer, wer in einer Rechnung einen Umsatzsteuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er dazu nicht berechtigt ist (§ 14c Abs. 2 UStG) oder der ausgewiesene Steuerbetrag höher ist als eigentlich geschuldet (§ 14c Abs. 1 UStG). Bei Abrechnungen gegenüber einem Falschen kommt es grundsätzlich zu einer doppelten Umsatzsteuerschuld. Denn die aufgrund des Rechnungsausweises geschuldete Umsatzsteuer entbindet den Unternehmer nicht von seiner Umsatzsteuerschuld für den tatsächlich ausgeführten Umsatz.

Sinn und Zweck des § 14c UStG ist der Schutz des Steueraufkommens.¹ Zwar ist der Empfänger einer § 14c-Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil es sich nicht um eine „gesetzlich geschuldete“ Umsatzsteuer im Sinne des § 15 Abs. 1 UStG handelt.² Dies wird jedoch regelmäßig erst zu einem späteren Zeitpunkt – z.B. im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung – bemerkt, so dass dem Fiskus bei einer etwa zwischenzeitlich eingetretenen Zahlungsunfähigkeit des Leistungsempfängers ein endgültiger Schaden entstehen würde.

Tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Steuerschuld nach § 14c UStG ist stets das Vorliegen einer „Rechnung“. In Bezug auf die Vorgängerrege-

lung zu unberechtigten Steuerausweisen (§ 14 Abs. 3 UStG a.F.) hatte der BFH noch die Auffassung vertreten, dass insoweit auf den allgemeinen Rechnungsbegriff des § 14 Abs. 4 UStG a.F. abzustellen sei, sodass grundsätzlich sämtliche Rechnungsmerkmale enthalten sein müssen, an deren Vorliegen das Vorsteuerabzugsrecht geknüpft ist.³ Mit Entscheidung vom 17.2.2011 änderte der BFH diese Rechtsprechung und führte für die Zwecke des § 14c UStG einen eigenständigen Rechnungsbegriff ein.⁴ Vor dem Hintergrund des Sinn und Zwecks des § 14c UStG, das Steueraufkommen zu schützen, sei es für die Annahme einer Rechnung im Sinne des § 14c UStG bereits ausreichend, wenn ein Dokument abstrakt die Gefahr begründet, vom Empfänger oder einem Dritten zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs gebraucht zu werden. Dies sei der Fall, wenn im Abrechnungsdokument fünf Mindestmerkmale (Rechnungsaussteller, Leistungsempfänger, Leistungsbeschreibung, Entgelt und gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer) enthalten sind.

2. Entscheidung des Niedersächsischen FG vom 29.1.2014

Das Niedersächsische FG⁵ hatte über einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem eine nicht selbst unternehmerisch tätige Person eine Rechnung erstellte. In dieser Rechnung vom 24.6.2009 war als Text enthalten „[...] Zu den Lieferungen vom 28.1. bis 20.4.2009 gem. den Gutschriften an die Firma X Schrotthandel: 4002, 4004, 4006 [...]“. Die betreffenden Gutschriften waren auf den 25.6.2009 datiert. Nach Würdigung des FG gelang es dem FA nicht, nachzuweisen, dass die Gutschriften der Rechnung vom 24.6.2009 beigelegt waren.

Das FG vertrat die Auffassung, dass der eigenständige Rechnungsbegriff des § 14c UStG vorliegend nicht erfüllt sei. Denn allein aus den auf die Gutschriften bezogenen Zahlenkolonnen sei für einen objektiven Betrachter keine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung darüber, welche Leistung der Rechnungsaussteller erbracht hat, möglich. Dementsprechend gab das Gericht der Klage statt und lehnte eine Umsatzsteuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG ab. Der BFH hat nach Nichtzulassungsbeschwerde die Revision zugelassen, die unter dem Aktenzeichen V R 29/14 geführt wird.

3. Stellungnahme

Das Urteil des Niedersächsischen FG ist im Ergebnis richtig. Zu befrworten ist, dass nicht jede Leistungsbeschreibung genügen kann,

¹ Vgl. Korn, in: Bunjes, UStG, 13. Aufl. 2014, § 14c, Rn. 1; Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, Stand: Oktober 2014, § 14c, Rn. 6.

² BFH, 11.4.2002 – V R 26/01, BStBl. II 2004, 317, BB 2002, 1306 Ls.

³ Vgl. BFH, 24.9.1987 – V R 50/85, BStBl. II 1988, 688, BB 1988, 1171; BFH, 30.1.2003 – V R 98/01, BStBl. II 2003, 498, BB 2003, 1263.

⁴ BFH, 17.2.2011 – V R 39/09, BStBl. II 2011, 734, BB-Entscheidungsreport Wanning, BB 2011, 1512.

⁵ Niedersächsisches FG, 29.1.2014 – 5 K 160/13, BB 2014, 2901 Ls.

um eine Rechnung im Sinne des § 14c UStG anzunehmen. In dem konkreten Fall war durch den missglückten Verweis auf Nummern von offenbar noch nicht existierenden Gutschriften lediglich ein völlig unzureichender Ansatz einer Leistungsbeschreibung enthalten. Es ist deshalb gerechtfertigt, das Vorliegen einer Rechnung im Sinne des § 14c UStG abzulehnen. Der Grund hierfür liegt m. E. in erster Linie darin, dass im entschiedenen Fall die Defizite der rudimentären Leistungsbeschreibung so schwerwiegend und offenkundig waren, dass eine Gefährdung des Steueraufkommens nicht drohte, weil ein verständiger Leistungsempfänger eine derartige Rechnung nicht dem Vorsteuerabzug zugrunde legen würde.

Der Begründung des FG ist allerdings zu entnehmen, dass es die Leistungsbeschreibung nach denselben Grundsätzen geprüft hat, die für Zwecke des Vorsteuerabzugs gelten. Demnach würde jeder vorsteuerabzugsschädliche Mangel in einer Leistungsbeschreibung bereits zum Ausschluss einer Steuerschuld nach § 14c UStG führen. Es ist damit zu rechnen, dass der BFH diese strengen Anforderungen an die Leistungsbeschreibung im Rahmen des § 14c UStG relativieren wird. Letztlich dürfte anhand des Einzelfalls zu beurteilen sein, ob die Leistungsbeschreibung aus der Perspektive eines durchschnittlichen Leistungsempfängers offenkundig unzureichend ist. Damit würde ein anderer Maßstab für die Prüfung der Leistungsbeschreibung einer Rechnung im Sinne des § 14c UStG entstehen als für eine Leistungsbeschreibung im Rahmen des allgemeinen Rechnungsbegriffs. Dies wäre jedoch nur die Konsequenz aus den vom BFH bei der Einführung des eigenständigen Rechnungsbegriffs im Rahmen des § 14c UStG hervorgehobenen unterschiedlichen Zielen, die mit dem Recht auf Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und mit dem Gefährdungstatbestand des § 14c UStG verfolgt werden.

4. Konsequenzen für die Praxis

Aus Sicht der Praxis sollte bei einer Inanspruchnahme durch die Finanzverwaltung nach § 14c UStG in Anbetracht der Entscheidung des Niedersächsischen FG geprüft werden, ob die Dokumente Leistungsbeschreibungen enthalten, die den Anforderungen an eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung genügen. Ist dies nicht der Fall, so bietet es sich an, die Fälle im Wege des Einspruchs offenzuhalten und das Ruhen des Verfahrens bis zum Ergehen der anhängigen Revisionsentscheidung des BFH zu beantragen.

II. Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen

1. Einleitung

Ausübungsvoraussetzung für die Vornahme des Vorsteuerabzugs ist das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG), d. h. dass sämtliche formellen Anforderungen an eine Rechnung, insbesondere die notwendigen Rechnungsbestandteile erfüllt sein müssen (§ 14 UStG). Dies beruht auf den unionsrechtlichen Vorgaben der Art. 178 Buchst. a und Art. 226 MwStSystRL. Kommt es zu Fehlern in einer Rechnung, können diese nachträglich berichtigt werden. Die Voraussetzungen hierfür hat der nach § 14 Abs. 6 UStG ermächtigte deutsche Verordnungsgeber in § 31 Abs. 5 UStDV konkretisiert. Danach müssen die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das sich spezifisch und eindeutig auf die zu berichtigende Rechnung bezieht, korrigiert und dem Leistungsempfänger übermittelt werden. Eine Aussage dazu, ob diese Berichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnung zurückwirkt, enthält die UStDV nicht.

2. Zinsnachteil bei später Berichtigung

Nach einer erfolgreichen Berichtigung der Rechnung steht dem Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers – soweit die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind – nichts mehr im Wege. Seine Brisanz erhält das Thema der Rechnungsberichtigungen allerdings durch den Umstand, dass Steuernachforderungen nach § 233a AO zu verzinsen sind. Werden Fehler in Eingangsrechnungen erst Jahre nach der ursprünglichen Geltendmachung des Vorsteuerabzugs, z. B. im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung, entdeckt und entsprechend berichtigt, kann es zu erheblichen Zinsbelastungen kommen. Denn die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass erst in dem Zeitpunkt, in dem die Berichtigung erfolgt ist, die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entsteht.⁶ D. h., der ursprünglich geltend gemachte Vorsteuerabzug erfolgte zu Unrecht und ist nach entsprechend geänderter Umsatzsteuerfestsetzung vom Unternehmer zzgl. Erstattungszinsen nach § 233a Abs. 2 S. 1 AO zurückzuzahlen. Vor diesem Hintergrund ist es verständlich, dass die Frage, ob eine Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsstellung zurückwirkt, fortlaufend Gegenstand von Streitigkeiten ist.

3. Entwicklung der Rechtsprechung beim EuGH und BFH

Der EuGH hat sich mit dem Erfordernis einer ordnungsgemäßen Rechnung im Zusammenhang mit dem Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs in drei Urteilen beschäftigt.⁷ In Sachen „Terra Baubedarf-Handel“⁸ entschied der EuGH, dass der Vorsteuerabzug bei einem zeitlichen Auseinanderfallen von Leistungsbezug und Rechnungsstellung unionsrechtskonform erst dann geltend gemacht werden kann, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Wichtig ist hier der Umstand, dass es in dem zugrundeliegenden Sachverhalt nicht um die Berichtigung einer zunächst fehlerhaften bzw. unvollständigen Rechnung, sondern um den verspäteten Zugang einer erstmalig ausgestellten Rechnung beim Leistungsempfänger ging (Rn. 9 des Urteils). Der EuGH stützte seine Entscheidung insbesondere darauf, dass regelmäßig keine Entgeltzahlungen erfolgen, bevor eine Rechnung vorliegt. Dass erst bei Vorliegen der Rechnung ein Vorsteuerabzug möglich ist, stehe daher im Einklang mit den Grundsätzen der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Verhältnismäßigkeit.

In der Entscheidung in Sachen „Pannon Gép Centrum“⁹ ging es erstmals um die Berichtigung einer ursprünglich fehlerhaft ausgestellten Rechnung. Für Bauleistungen eines Subunternehmers wurde in den ursprünglichen Rechnungen insbesondere das Datum der Fertigstellung falsch angegeben. Nachdem die Finanzverwaltung im Rahmen der Prüfung der Umsatzsteuererklärung diese Fehler aufdeckte, wurden neue berichtigte Rechnungen gelegt. Der EuGH entschied, dass die Möglichkeit, fehlerhafte Rechnungen zu berichtigen, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Die Verweigerung des Vorsteuerabzugs wegen fehlerhafter Rechnungen hielt das Gericht im Vorlagefall für unionsrechtswidrig, weil zum einen eine Berichtigung der Fehler erfolgt war und zum anderen diese Berichtigung noch vor der Entscheidung der Finanzbehörde über die Ablehnung des Vorsteuerabzugs vorgenommen wurde.

6 Abschn. 15.2a Abs. 7 S. 2 UStAE; OFD Magdeburg, 3.3.2014 – 2013-11-25 S 7300-123-52 244, juris.

7 Vgl. hierzu Lohse, BB 2014, 860 ff.

8 EuGH, 29.4.2004 – C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, Slg. 2004, I-5583, BB 2004, 1662 Ls m. BB-Komm. Lohse, BB 2004, 1663.

9 EuGH, 15.7.2010 – C-368/09, Pannon Gép Centrum, Slg. 2010, I-7467.

Nicht ausdrücklich klar stellte der EuGH, ob der Vorsteuerabzug rückwirkend schon im Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungslegung oder erst mit der Berichtigung der Rechnungen zu gewähren ist. Dies führte dazu, dass die Frage der Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und im Schrifttum weiterhin umstritten blieb.¹⁰ In der EuGH-Entscheidung „Petroma Transports“¹¹ verweigerte die belgische Finanzverwaltung im Vorlagefall dem Kläger den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass in den Rechnungen das Entgelt nur als Gesamtbetrag und nicht pro Leistungseinheit und Zahl der Arbeitsstunden angegeben wurde. Der EuGH bestätigte in seiner Entscheidung (Rn. 34) die zuvor in Sachen „Pannon Gép“ aufgestellten Grundsätze: „Wenn alle für das Recht auf Vorsteuerabzug notwendigen materiell-rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind und der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat, kann ihm dieses Recht daher grundsätzlich nicht mit der Begründung abgesprochen werden, dass die ursprüngliche Rechnung einen Fehler enthielt.“ Allerdings war der Vorlagefall so gelagert, dass die von der Finanzverwaltung beanstandeten Angaben erst nach der Ablehnung des Vorsteuerabzugs berichtigt wurden. Der EuGH hielt diese Ablehnung daher für mit dem Unionsrecht vereinbar.

Der BFH hatte nach der Entscheidung des EuGH in Sachen „Pannon Gép“ im einstweiligen Rechtsschutz in zwei Verfahren darüber zu entscheiden, ob er eine rückwirkende Rechnungsberichtigung für möglich hält.¹² Vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung bejahte der BFH die ernstlichen Zweifel an der Ablehnung einer Rückwirkung. Denn der EuGH könne auch so zu verstehen sein, dass das FA bei rechtzeitiger Berichtigung an einer Rückforderung der ursprünglich abgezogenen Vorsteuer gehindert sei. Nach Auffassung des BFH ist es jedoch erforderlich, in Berichtigungsfällen abzugrenzen, ob tatsächlich eine Rechnungsberichtigung oder eine erstmalige Rechnungserteilung vorliegt. Für eine möglicherweise rückwirkende Rechnungsberichtigung sei es erforderlich, dass in dem ursprünglichen Rechnungsdokument mindestens die Merkmale zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalten sind. Der BFH verweist damit auf den eigenständigen Rechnungsbegriff für Zwecke des § 14c UStG.¹³ Die Entscheidung wurde zwar amtlich im Bundessteuerblatt veröffentlicht; dennoch geht die Finanzverwaltung weiterhin davon aus, dass eine rückwirkende Rechnungsberichtigung auch dann ausgeschlossen ist, wenn die ursprüngliche Rechnung bereits alle Mindestanforderungen (Rechnungsaussteller, Leistungsempfänger, Leistungsbeschreibung, Entgelt, gesondert ausgewiesene Steuer) enthielt.¹⁴

4. Finanzgerichtliche Rechtsprechung und EuGH-Vorlage

Innerhalb der finanzgerichtlichen Rechtsprechung ging die Interpretation der EuGH-Entscheidung in Sachen „Pannon Gép“ zunächst auseinander. Einige Finanzgerichte sahen darin die Bejahung einer Rückwirkung,¹⁵ während andere Finanzgerichte davon ausgingen, dass auch nach „Pannon Gép“ weiterhin eine Rückwirkung grundsätzlich nicht in Frage komme.¹⁶

In der Folge der vom BFH aufgestellten Abgrenzungskriterien zwischen einer möglicherweise rückwirkenden Rechnungsberichtigung und einer erstmaligen Rechnungserteilung sind auch die zuvor eine Rückwirkung ablehnenden Finanzgerichte umgeschwenkt. Dementsprechend wurde einstweiliger Rechtsschutz gewährt, wenn ein nicht

zum Rechnungsbegriff des § 14c UStG zählendes Rechnungsmerkmal fehlte oder vorhanden aber fehlerhaft war und rechtzeitig, vor der ablehnenden Verwaltungsentscheidung eine Berichtigung erfolgte.¹⁷ Dort, wo eines der nach BFH für eine mögliche Rückwirkung zwingend erforderlichen Rechnungsmerkmale bei der ursprünglichen Rechnungsstellung fehlte, wurde entsprechend einstweiliger Rechtsschutz grundsätzlich abgelehnt. In diesem Sinne lehnten das FG Münster und das Niedersächsische FG die Möglichkeit einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung ab, wenn in der ursprünglichen Rechnung ein falscher Leistungsempfänger angegeben wurde.¹⁸

Im Sommer 2014 hatte das Niedersächsische FG sich außerhalb des einstweiligen Rechtsschutzes im Hauptsacheverfahren mit der Frage auseinandersetzen, ob Rechnungsberichtigungen Rückwirkung entfalten, wenn die ursprünglichen Rechnungen (vorliegend in Form von Gutschriften) weder eine Steuernummer noch eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthielten. Das Gericht legte in diesem Zusammenhang dem EuGH die folgenden Fragen vor:¹⁹

1. Ist die vom EuGH in der Rechtssache „Terra Baubedarf-Handel“ (Urteil vom 29.4.2004 C-152/02, Slg. 2004, 5583) festgestellte ex nunc-Wirkung einer erstmaligen Rechnungserstellung für den – hier vorliegenden – Fall der Ergänzung einer unvollständigen Rechnung durch die EuGH Entscheidungen „Pannon Gép“ (Urteil vom 15.7.2010 C-368/09, UR 2010,693) und „Petroma Transport“ (Urteil vom 8.5.2013 C-271/12, BB 2013, 1365) insoweit relativiert, als der EuGH in einem solchen Fall im Ergebnis eine Rückwirkung zulassen wollte?
2. Welche Mindestanforderungen sind an eine der Rückwirkung zugängliche berichtigungsfähige Rechnung zu stellen? Muss die ursprüngliche Rechnung bereits eine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten oder kann diese später ergänzt werden mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug aus der ursprünglichen Rechnung erhalten bleibt?
3. Ist die Rechnungsberichtigung noch rechtzeitig, wenn sie erst im Rahmen eines Einspruchsverfahrens erfolgt, das sich gegen die abschließende Entscheidung (Änderungsbescheid) der Finanzbehörde richtet?

Das FG führt in der Begründung seines Vorlagebeschlusses aus, dass es zu der Auffassung neigt, dass jedenfalls in bestimmten Fällen die

10 Für eine Rückwirkung u.a. *Wagner*, UVR, 2010, 311, und *Wäger*, DStR 2010, 1478; gegen eine Rückwirkung u.a. *Huschens*, UVR 2010, 333; *Meurer*, DStR 2010, 2442; vgl. im Übrigen die Darstellung des Streitstands in BFH, 20.7.2012 – V B 82/11, BStBl. II 2012, 809, BB-Entscheidungsreport *Demuth/Billau*, BB 2012, 2355, RIW 2012, 736 Ls, juris, Rn. 25 m. w. N.

11 EuGH, 8.5.2013 – C-271/12, *Petroma Transports*, MwStR 2013, 272 m. Anm. *Grube*.

12 BFH, 20.7.2012 – V B 82/11, BStBl. II 2012, 809, BB-Entscheidungsreport *Demuth/Billau*, BB 2012, 2355, RIW 2012, 736 Ls; BFH, 10.1.2013 – XI B 33/12, BFH/NV 2013, 783.

13 Vgl. BFH, 17.2.2011 – V R 39/09, BStBl. II 2011, 734, BB-Entscheidungsreport *Wanninger*, BB 2011, 1512, juris, Rn. 24 ff.

14 OFD Magdeburg, 3.3.2014 – 2013-11-25 S 7300-123-St 244, juris.

15 So insbesondere FG Nürnberg, 7.10.2010 – 2 V 802/2009, EFG 2011, 1113; FG Saarland, 16.2.2012 – 2 V 1343/11, EFG 2012, 1115.

16 So insbesondere FG Rheinland-Pfalz, 23.9.2010 – 6 K 2089/10, UR 2010, 863; Niedersächsisches FG, 25.10.2010 – 5 K 425/08, DStRE 2011, 1337; FG Berlin-Brandenburg, 22.2.2011 – 5 V 5004/11, EFG 2011, 1295; FG Hamburg, 6.12.2011 – 2 V 149/11, DStRE 2013, 93.

17 FG Berlin-Brandenburg, 29.8.2013 – 7 V 7096/13, EFG 2013, 1969, zur Ergänzung einer nicht ausreichenden Leistungsbeschreibung; Niedersächsisches FG, 1.10.2013 – 5 V 217/13, BB 2014, 102 m. BB-Komm. *Slapio*, zur fehlenden Steuernummer bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer; FG Hamburg, 20.10.2014 – 2 V 214/14, juris, zur fehlenden Angabe des Leistungszeitraums, sowie Fehlern bei der Leistungsbeschreibung und Rechnungsnummern.

18 FG Münster, 16.12.2013 – 5 V 1915/13 U, EFG 2014, 394; Niedersächsisches FG, 23.10.2014 – 5 K 140/14, BB 2014, 2901 Ls.

19 Niedersächsisches FG, 3.7.2014 – 5 K 40/14, BB 2014, 3040, m. BB-Komm. *Lohse* BB 2014, 3044.

Rückwirkung einer Rechnungskorrektur unionsrechtlich geboten sein dürfte und dies zu einer „Relativierung“ der in Sachen „Terra Baubedarf“ aufgestellten Grundsätze führen würde. Die Beantwortung der zweiten Vorlagefrage hält das FG nur für klärungsbedürftig, wenn die erste Frage mit „ja“ beantwortet werde (Rn. 31 des Vorlagebeschlusses). Es schließt sich insoweit der Rechtsprechung des BFH an, wonach eine Rückwirkung nur in Frage kommt, wenn in der ursprünglichen Rechnung die Mindestanforderungen an eine Rechnung (Rechnungsaussteller, Leistungsempfänger, Leistungsbeschreibung, Entgelt und Steuerbetrag) bereits erfüllt waren. Damit hält das Gericht auch dann eine Rückwirkung für möglich, wenn über die Mindestmerkmale hinausgehende Rechnungsangaben, wie etwa die Angabe der Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 4 UStG, in der ursprünglich erteilten Rechnung vollständig gefehlt haben.²⁰ Bezüglich der dritten Vorlagefrage vertritt das FG die Auffassung, dass es für den nach den Kriterien in Sachen „Pannon Gép“ und „Petroma Transport“ in Fällen, in denen ein Einspruch geführt wird, erst auf die Einspruchsentscheidung und nicht bereits auf den Änderungsbescheid des FA ankomme, weil bis zu diesem Zeitpunkt noch eine vollumfängliche Überprüfung der Sach- und Rechtslage durch das FA erfolgt (§ 367 Abs. 2 AO).

5. Stellungnahme

Es ist zu begrüßen, dass der EuGH durch die Vorlage des Niedersächsischen FG nunmehr die Gelegenheit erhält, seine Rechtsprechung zu Rechnungsberichtigungen zu präzisieren. Die Formulierung der ersten Vorlagefrage und ihre Verknüpfung mit der zweiten Frage sind allerdings unglücklich. Da es in der EuGH-Entscheidung in Sachen „Terra Baubedarf“ gar nicht um den Fall einer nachträglich berichtigten Rechnung ging, hat der EuGH lediglich die Aussage getroffen, dass bei einer verspäteten Rechnungsstellung der Vorsteuerabzug erst nach Erhalt der Rechnung möglich ist. Folgt man diesem Verständnis, so ergibt sich m. E. kein Widerspruch zwischen den Entscheidungen in „Terra Baubedarf“ auf der einen und „Pannon Gép“ sowie „Petroma Transport“ auf der anderen Seite. Auch wenn man diesen Entscheidungen die unionsrechtliche Gebotenheit der Rückwirkung einer rechtzeitigen Rechnungsberichtigung entnimmt, führt dies folglich nicht zu einer „Relativierung“ des Grundsatzes, dass ohne Rechnung kein Vorsteuerabzug möglich ist. Vor diesem Hintergrund wäre es denkbar, dass der EuGH die erste Frage nach einer Relativierung von „Terra Baubedarf“ verneint, obwohl er in Fällen wie dem der „Pannon-Gép-Entscheidung“ zugrunde liegenden von einer Rückwirkung der Rechnungsberichtigung ausgeht.²¹ Dann würde sich allerdings die Unterstellung des Niedersächsischen FG als falsch erweisen, dass die zweite Frage nur klärungsbedürftig ist, wenn die erste Frage bejaht wird. Es ist wünschenswert und zu erwarten, dass der EuGH die Vorlagefragen entsprechend auslegt und auch bei Ablehnung einer „Relativierung“ die zweite und dritte Vorlagefrage beantworten wird.

Mit der zweiten Vorlagefrage entsteht die ungewöhnliche Situation, dass der EuGH von einem FG zu Abgrenzungskriterien befragt wird, die vom BFH im Rahmen des vorläufigen Rechtsschutzes aufgestellt wurden. Erübrigen würde sich eine Antwort auf diese Frage – hierauf zielte das Niedersächsische FG m. E. ab – wenn der EuGH die erste Frage mit der Begründung ablehnen würde, dass einer Rechnungsberichtigung keine Rückwirkung zukommt und es in Sachen „Pannon Gép“ nicht um die Frage der Rückwirkung ging. Schwer abzuschätzen ist, ob der EuGH dem Ansatz folgen wird, bestimmte Mindestkrite-

rien einer Rechnung zu definieren, ohne die eine rückwirkende Berichtigung ausgeschlossen ist. Auf diese Weise könnte der Eindruck einer gewissen Hierarchie zwischen wichtigen und weniger wichtigen aber dennoch obligatorischen Rechnungsmerkmalen des Art. 226 MwStSystRL entstehen. Gleichwohl ist es wünschenswert, dass der EuGH sich zu den Kriterien für die m. E. zwingende Unterscheidung zwischen einer eigentlichen Berichtigung und der tatsächlich erstmaligen Rechnungsstellung äußert und sich nicht darauf beschränkt, unter Hinweis auf die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Verhältnismäßigkeit die Rückwirkung nur bezogen auf die nachträgliche Ergänzung der Steuernummer zu bejahen oder zu verneinen.

Die dritte Frage ist nur bei Bejahung einer Rückwirkung entscheidungserheblich und gibt dem EuGH Gelegenheit, den bislang leider unklar gebliebenen Zeitpunkt des „Erlasses der Entscheidung der Behörde“ zu konkretisieren. In diesem Punkt ist der Auffassung des Niedersächsischen FG zuzustimmen. Es ist nicht ersichtlich weshalb, solange auf Behördenebene noch eine vollumfängliche Prüfung im Rahmen eines Einspruchsverfahrens erfolgt, eine Berichtigung nicht weiterhin möglich sein soll. Insoweit ist es wünschenswert, dass der EuGH seine Rechtsprechung dahingehend konkretisiert, dass es auf die letzte, abschließende Behördenentscheidung über den Vorsteuerabzug ankommt.

6. Konsequenzen für die Praxis

In Anbetracht des beim EuGH anhängigen Vorlageverfahrens ist allen betroffenen Unternehmern zu raten, in Fällen, in denen die Finanzverwaltung Vorsteuern wegen nicht ordnungsgemäßer Eingangsrechnungen zurückfordert, die geänderten Festsetzungen offenzuhalten und auf eine schnellstmögliche Berichtigung hinzuwirken. Erlässt das FA entsprechend der ablehnenden Finanzverwaltungsauffassung zur Rückwirkung von Rechnungskorrekturen eine Einspruchsentscheidung, sollten der Finanzrechtsweg beschritten und die Aussetzung des Verfahrens bis zur Entscheidung des EuGH beantragt werden.

III. Zusammenfassung

Nach der Entscheidung des Niedersächsischen FG vom 29.1.2014 besteht für Unternehmer, die wegen § 14c UStG in Anspruch genommen werden, Anlass genau zu prüfen, ob die Rechnungsdokumente eine ordentliche Leistungsbeschreibung enthalten. Vor allem, wenn die Leistungsbeschreibung schwerwiegende Mängel aufweist, bestehen gute Argumente dafür, dass aus § 14c UStG keine Steuerschuld resultiert. Es darf mit Spannung erwartet werden, ob der BFH im Rahmen des Revisionsverfahrens die Gelegenheit nutzt, um klare Kriterien für die Anforderungen an die Leistungsbeschreibung einer Rechnung im Sinne des § 14c UStG aufzustellen. Vor dem Hintergrund des Sinn und Zwecks des § 14c UStG wäre es geboten, jedenfalls dann das Vorliegen einer Rechnung abzulehnen, wenn sie eine Leistungsbeschreibung enthält, die aus der Sicht eines durchschnittlichen Leistungsempfängers offenkundig unzureichend ist.

Der EuGH erhält auf die Vorlage des Niedersächsischen FG vom 3.7.2014 die Gelegenheit, sich erstmals direkt zur Rückwirkung einer

²⁰ A. A. Hummel, BB, 2014, 344, der bezweifelt, dass eine Rückwirkung auch beim vollständigen Fehlen der Angabe einer Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in der ursprünglichen Rechnung in Betracht kommt.

²¹ So auch Lohse, BB 2014, 3044.

Rechnungsberichtigung zu äußern und damit eine in Deutschland lang umstrittene Frage zu klären. Es wäre zu begrüßen, wenn der EuGH dies nutzt, um trennscharfe und in der Praxis handhabbare Abgrenzungskriterien dazu aufzustellen, in welchen Fällen Rechnungsberichtigungen Rückwirkung entfalten. Für die Bestimmung des Zeitraums innerhalb dessen eine Berichtigung noch Rückwirkung entfalten kann, wäre es sinnvoll, dass der EuGH seine bisherige Rechtsprechung präzisiert und auf die abschließende Behördenentscheidung, d.h. in Deutschland grundsätzlich die Einspruchsentscheidung des FA, abstellt. Bis zur Entscheidung des EuGH empfiehlt es sich für alle Unternehmer, denen das FA aus zunächst fehlerhaften aber später

berichtigten Eingangsrechnungen, den ursprünglichen Vorsteuerabzug versagt, die Fälle bis zur Entscheidung des EuGH offenzuhalten.

Dr. Bastian Liegmann, RA/StB im Berliner Büro von Flick Gocke Schaumburg mbB. Schwerpunkt seiner Tätigkeit ist die umsatzsteuerliche Beratung.



Dr. Henning Frase, LL.M., RA/FAStR/StB*

Geänderte Umsatzsteuerlast im grenzüberschreitenden B2C-Online-Geschäft ab 2015 – Wer trägt die Kosten?

Seit 1.1.2015 gelten in Deutschland und der gesamten EU für grenzüberschreitend an Nichtunternehmer (u.a. Privatpersonen) erbrachte elektronische Dienstleistungen neue Umsatzsteuerregeln. Die Umsatzbesteuerung verlagert sich regelmäßig an den Wohnsitzort des Empfängers. Da die Umsatzsteuersätze in der EU derzeit von 15% bis 27% variieren, ändert sich die Umsatzsteuerbelastung teilweise erheblich. Die Praxis zeigt, dass die Vertragsgestaltungen vieler (auch sehr großer) Leistungserbringer insbesondere aus den USA auf diesen Fall nicht oder unzureichend vorbereitet sind. Das wirft bei laufenden Verträgen die Frage auf, wer die Kosten der höheren Umsatzsteuerlast trägt, respektive (bei Steuersatzermäßigung) ob der Kunde einen Anspruch auf Preisnachlass hat. Diese – an sich zivilrechtliche Frage – ist bei näherer Betrachtung auch eine steuergesetzliche.

I. Ausweitung des Empfängerortsprinzips und wirtschaftliche Folgen

In den Medien wurde zuletzt bis in Details ausgeleuchtet, dass gerade US-amerikanische Anbieter von elektronischen oder Kommunikations-Dienstleistungen bei ihrer Standortwahl innerhalb der EU auch aus steuerlichen Gründen Präferenzen ausbildeten. Neben ertragsteuerlichen Aspekten hatte diese Standortwahl vielfach eine umsatzsteuerliche Komponente: Bisher ließ es das EU-Umsatzsteuerrecht in diesen Fällen (elektronische EU-grenzüberschreitende B2C-Leistung) immer noch zu, dass der Steuersatz des Ortes des Leistungserbringers (Beispiel: Luxemburg mit 15%)¹ und nicht der Steuersatz des Ortes des Empfängers (Beispiel: Deutschland mit 19%) Anwendung fand. Vor diesem Hintergrund nicht überraschend zog gerade der Standort Luxemburg viele Onlinehändler und Erbringer elektronischer Dienstleistungen an. Demgegenüber entschieden sich andere US-Unternehmen, aus ertragsteuerlichen oder aus nichtsteuerlichen Gründen mo-

tiviert, für eine Standorterrichtung in Irland, ungeachtet des dortigen Umsatzsteuersatzes von derzeit 23%.²

Zukünftig wird aufgrund der Neufassung von § 3a Abs. 5 UStG die Erbringung dieser Leistungen an deutsche Verbraucher (oder andere Nichtunternehmer) in allen Fällen der deutschen Umsatzsteuer unterliegen. Für Vertragsbeziehungen mit deutschen (nicht vorsteuerabzugsberechtigten) Verbrauchern gilt wirtschaftlich daher Folgendes:

- Wird eine elektronische oder Telekommunikationsdienstleistung³ aus Luxemburg (oder einem anderen EU-Staat mit einem Steuersatz unter 19%) erbracht, erhöht sich die Umsatzsteuerlast.
- Wird die Leistung aus Irland (oder einem anderen EU-Staat mit einem Steuersatz über 19%) erbracht, verringert sich die Umsatzsteuerlast.

In der Praxis stellt sich bei laufenden Verträgen (z.B. Softwaresubskriptions-Modellen) – die Frage, ob die veränderte Steuerlast an den Kunden weitergegeben werden darf oder (bei sich reduzierender Steuerlast) weitergegeben werden muss. Dies richtet sich im Ausgangspunkt nach den vertraglichen Regelungen. Nur wenige Vertragsgestaltungen (Allgemeine Geschäftsbedingungen) oder Preiskennzeichnungen der Anbieter dieser Dienstleistungen beinhalten zu dieser Thematik Regelungen oder Aussagen.

Bei US-Gesellschaften dürfte ein Grund darin liegen, dass das US-Steuerrecht eine Umsatzsteuer nicht kennt,⁴ so dass – anders als bei

* Der Verfasser dankt *Brian Mulier*, Bird & Bird Den Haag, für die Diskussion der niederländischen Steuerrechtslage.

1 Europäische Kommission, Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, Stand: 1.1.2015, abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_de.pdf (Abruf: 11.2.2015). Mit Wirkung zum 1.1.2015 beträgt der reguläre USt-Satz in Luxemburg 17%.

2 Abgestellt wird auf die Regelsteuersätze. Ausgeklammert bleibt die Thematik, inwieweit EU-Staaten berechtigt sind, auf E-Books oder andere Leistungen einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden.

3 Zur präzisen Eingrenzung der erfassten Leistungen *Feil/Weigl/Rothballer*, BB 2014, 2072 f.

4 Abgesehen von einer föderalen oder regionalen *sales tax* auf den Endverbrauch.

FG Niedersachsen: Ist die rückwirkende Rechnungsberichtigung EU-rechtlich geboten

FG Niedersachsen, Vorlagebeschluss vom 3.7.2014 – 5 K 40/14

Leitsatz

Dem Europäischen Gerichtshof wird die Frage vorgelegt, ob - und ggfs. unter welchen Bedingungen - einer Rechnungsberichtigung Rückwirkung zukommt. Im Streitfall war die Steuernummer des Leistenden nachträglich ergänzt worden.

§ 233a AO, Art 168 EUV 282/2011, Art 178 EUV 282/2011, § 14 Abs 4 Nr 2 UStG, § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1 UStG

Sachverhalt

Streitig ist der Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs aus berichtigten Rechnungen.

Die Klägerin betreibt einen Großhandel mit Textilien. Mit Prüfungsanordnung vom 21. Januar 2013 fand bei der Klägerin in der Zeit vom 11. Februar 2013 bis zum 17. Mai 2013 eine Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2011 statt. Im Rahmen dieser Außenprüfung traf der Beklagte folgende Feststellungen (Tz. 28/29 des BP-Berichts vom 24. Mai 2013):

„Ein Vorsteuerabzug aus erteilten Gutschriften der Klägerin an ihre Handelsvertreter ist nicht möglich, da die Gutschriften keine ordnungsgemäßen Rechnungen im Sinne des § 15 Abs. 1 i. V. m. § 14 Abs. 4 UStG darstellen. Die Rechnungen enthalten weder in der Provisionsabrechnung noch in den Anlagen die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des jeweiligen Gutschriftempfängers (Handelsvertreter). Es wird auch auf kein anderes Dokument verwiesen, aus dem sich die vorgenannten Angaben entnehmen lassen.

Gleiches gilt für den Vorsteuerabzug aus Rechnungen des Werbegestalters H. Auch aus diesen Beträgen ist kein Vorsteuerabzug zulässig.

Insgesamt ergeben sich damit folgende Änderungen:

	2008	2009	2010	2011
	Euro	Euro	Euro	Euro
Wert vor Prüfung	93.450,94	109.457,67	140.684,86	143.370,90
Vorsteuer Handelsvertreter	-32.111,75	-38.996,54	-50.326,40	-55.840,75
Vorsteuer Werbege-stalter H.	-1.496,54	-1.175,72	-1.180,47	-1.382,25
Wert lt. Prüfung	59.842,65	69.285,41	89.177,99	86.147,90

Die Klägerin berichtigte die Provisionsabrechnungen (Gutschriften) betreffend die Streitjahre 2009 bis 2011 gegenüber ihren Handelsvertretern noch während der Außenprüfung mit Datum vom 02. Mai 2013 dergestalt, dass die jeweilige Steuernummer bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Handelsvertreter in der Rechnung ergänzt wurde. Auch die

Rechnungen des Werbegestalters H. für die Jahre 2009 bis 2011 wurden noch während der Außenprüfung unter demselben Datum entsprechend berichtigt.

Ungeachtet dessen kürzte das Finanzamt die Vorsteuern entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung auf die o.g. Beträge mit der Begründung, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht in den Streitjahren, sondern erst im Zeitpunkt der durchgeführten Rechnungsberichtigung (2013) vorlägen.

Gegen die aufgrund der Außenprüfung geänderten Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2011 vom 02. Juli 2013 legte die Klägerin mit Schreiben vom 19. Juli 2013 Einspruch ein. Erst im Einspruchsverfahren wurde festgestellt, dass für 2008 noch keine Rechnungsberichtigungen erteilt worden waren. Mit Datum vom 11. Februar 2014 berichtigte die Klägerin dann gegenüber ihren Handelsvertretern die Provisionsabrechnungen (Gutschriften) auch für das Streitjahr 2008 dergestalt, dass die Abrechnungen um deren Steuernummer bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ergänzt wurden. Entsprechendes gilt für die das Streitjahr 2008 betreffenden Abrechnungen des Werbegestalters H. Kopien der Rechnungsberichtigungen vom 11. Februar 2014 wurden dem Beklagten noch im Einspruchsverfahren unter dem 24. Februar 2014 übersandt.

Mit Einspruchsbescheid vom 03. März 2014 blieb der Beklagte bei seiner Rechtsauffassung, dass die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug erst mit der Berichtigung der Rechnungen in 2013 bzw. 2014 erfüllt seien. Eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung (ex tunc) sei nicht möglich.

Hiergegen richtet sich die unter dem 05. März 2014 erhobene Klage. Die Klägerin ist der Auffassung, dass den erfolgten Rechnungsberichtigungen Wirkung für die Vergangenheit (Streitjahre 2008 bis 2011) zukomme, da diese vor der letzten Verwaltungsentscheidung (Einspruchsbescheid vom 03. März 2014) durchgeführt worden seien.

Für die Streitjahre 2009 bis 2011 seien die Berichtigungen bereits während der Außenprüfung erfolgt. Das Streitjahr 2008 unterscheide sich nur insoweit, als die korrigierten Gutschriften bzw. Rechnungen erst im Rahmen des Einspruchsverfahrens aber noch vor Ergehen des Einspruchsbescheids und damit rechtzeitig vorgelegt worden seien.

Der EuGH habe erstmals mit Urteil vom 15. Juli 2010 (Rs C-368/09 – Pannon Gép, DStR 2010, 1475) entschieden, dass in gewissen engen Grenzen eine Rechnungsberichtigung ex tunc möglich sei. Mit seiner neueren Entscheidung vom 08. Mai 2013 (Rs C-271/12 – Petroma Transports, BB 2013, 1365, Randnr. 34) habe der EuGH eine rückwirkende Rechnungsberichtigung für den Fall zugelassen, dass eine Berichtigung noch im Rahmen des Verwaltungsverfahrens erfolgt sei.

Die Klägerin beantragt,

die geänderten Bescheide über Umsatzsteuer 2008 bis 2011 vom 2. Juli 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. März 2014 vollumfänglich aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist darauf, dass die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung nicht möglich sei. Er nimmt Bezug auf die Auffassung der Verwaltung in Abschn. 15.2 Abs. 5 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE). Danach kann der Vorsteuerabzug bei Rechnungsberichtigungen

erst zu dem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden, in dem die Berichtigungen erfolgten und diese dem Rechnungsempfänger übermittelt wurden. An dieser Beurteilung halte die Finanzverwaltung auch nach Ergehen der o.g. EuGH-Urteile (Rs C-368/09 und Rs C-271/12) fest (z.B. Oberfinanzdirektion Magdeburg vom 03.03.2014 - S 7300-123-St 244, MwStR 2014, 107).

Da die Klägerin die Rechnungen im Streitfall erst in 2013 bzw. 2014 berichtigt habe, seien die Vorsteuern auch erst in 2013 bzw. 2014 und nicht bereits in den Streitjahren 2008 – 2011 zu berücksichtigen.

Aus den Gründen

I. Aussetzung des Verfahrens und Vorlage an den Europäischen Gerichtshof

Der Senat setzt das Verfahren nach § 74 Finanzgerichtsordnung (FGO) aus und legt dem Europäischen Gerichtshof gemäß Art. 267 Abs. 2 des EU-Arbeitsweisevertrages (AEUV) die im Tenor wiedergegebenen Fragen zur Vorabentscheidung vor

II. Die maßgeblichen Vorschriften und Bestimmungen

1. Vorschriften des nationalen Rechts

a) Umsatzsteuergesetz (UStG)

§ 15 UStG - Vorsteuerabzug

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;

§ 14 UStG - Ausstellung von Rechnungen

(1) Rechnung ist jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Rechnungen sind auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers auf elektronischem Weg zu übermitteln.

2) Führt der Unternehmer eine Lieferung oder eine sonstige Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 aus, gilt Folgendes:

1. führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung (§ 3 Abs. 4 Satz 1) oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück aus, ist er verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen;

2. führt der Unternehmer eine andere als die in Nummer 1 genannte Leistung aus, ist er berechtigt, eine Rechnung auszustellen. Soweit er einen Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist, ausführt, ist er verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen. ...

Unbeschadet der Verpflichtungen nach Satz 1 Nr. 1 und 2 Satz 2 kann eine Rechnung von einem in Satz 1 Nr. 2 bezeichneten Leistungsempfänger für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmers ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart wurde (Gutschrift). Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, sobald der Empfänger der Gutschrift dem ihm übermittelten Dokument widerspricht. ...

(3) ...

(4) Eine Rechnung muss folgende Angaben enthalten:

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
2. die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,
3. ...

§ 14c UStG - Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis

(1) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er auch den Mehrbetrag. Berichtigt er den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger, ist § 17 Abs. 1 entsprechend anzuwenden. In den Fällen des § 1 Abs. 1a und in den Fällen der Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach § 9 gilt Absatz 2 Satz 3 bis 5 entsprechend.

(2) ...

§ 17 UStG - Änderung der Bemessungsgrundlage

(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen. ... Die Berichtigungen nach den Sätzen 1 und 2 sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. ...

(2) ...

b) Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV): § 31 Abs. 5 - Angaben in der Rechnung

(5) Eine Rechnung kann berichtigt werden, wenn

- a) sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a des Gesetzes enthält oder
- b) Angaben in der Rechnung unzutreffend sind.

Es müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Es gelten die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 des Gesetzes.

c) Abgabenordnung: § 233a Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen

(1) Führt die Festsetzung der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- oder Gewerbesteuer zu einem Unterschiedsbetrag im Sinne des Absatzes 3, ist dieser zu verzinsen. ...

(2) Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist. ... Er endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird.

(2a) Soweit die Steuerfestsetzung auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2)... beruht, beginnt der Zinslauf abweichend von Absatz 2 Satz 1 und 2 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ... ist.

(3) Maßgebend für die Zinsberechnung ist die festgesetzte Steuer, vermindert um ... die bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen (Unterschiedsbetrag). Ein Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen ist nur bis zur Höhe des zu erstattenden Betrags zu verzinsen; die Verzinsung beginnt frühestens mit dem Tag der Zahlung.

(4) Die Festsetzung der Zinsen soll mit der Steuerfestsetzung verbunden werden.

(5) Wird die Steuerfestsetzung aufgehoben, geändert oder nach § 129 berichtigt, ist eine bisherige Zinsfestsetzung zu ändern; Maßgebend für die Zinsberechnung ist der Unterschiedsbetrag zwischen der festgesetzten Steuer und der vorher festgesetzten Steuer, jeweils vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge ...

§ 367 Entscheidung über den Einspruch

...

(2) Die Finanzbehörde, die über den Einspruch entscheidet, hat die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen. Der Verwaltungsakt kann auch zum Nachteil des Einspruchsführers geändert werden, wenn dieser auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung unter Angabe von Gründen hingewiesen und ihm Gelegenheit gegeben worden ist, sich hierzu zu äußern. Einer Einspruchsentscheidung bedarf es nur insoweit, als die Finanzbehörde dem Einspruch nicht abhilft.

...

d) Finanzgerichtsordnung

Das Gericht kann, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist, anordnen, dass die Verhandlung bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits oder bis zur Entscheidung der Verwaltungsbehörde auszusetzen sei.

2. Vorschriften des Gemeinschaftsrechts (MwStSystRL)

Art 63 - Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen

Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird.

Art 167 und 168 - Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug

Art 167

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

Art 168

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder werden.

b) ...

Art 178 – Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und dem Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen.

b) ...

III. Zur Anrufung des EuGH

1. Rechtslage nach nationalem Recht

(1) Ein Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind (Eingangsleistungen), als Vorsteuerbetrag abziehen.

(2) Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach § 14 UStG ausgestellte Rechnung besitzt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG), die alle in § 14 Abs. 4 Nr. 1 bis 9 UStG aufgelisteten Angaben zu enthalten hat.

(3) Die Vorsteuerbeträge können erst in dem Besteuerungszeitraum abgezogen werden, in dem die materiell-rechtlichen Anspruchsvoraussetzungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG insgesamt vorliegen (ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. Urteil vom 19. Juni 2013 - XI R 41/10, BStBl II 2014, 738).

(4) Im deutschen Recht regelt § 31 Abs. 5 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) allgemein, dass eine Rechnung berichtigt werden kann, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a UStG enthält oder Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Es müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Dabei gelten die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 UStG. In den Sonderfällen des unrichtigen (§ 14c Abs. 1 UStG) oder unberechtigten Ausweises (§ 14c Abs. 2 UStG) von Umsatzsteuer ordnet das Gesetz an, dass § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden ist. Demnach wirkt die Berichtigung von Rechnungen nicht zurück, sondern für den Zeitraum, in welchem dem Leistungsempfänger die berichtigte Rechnung übermittelt wird bzw. dem Berichtigungsantrag nach Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens entsprochen wird.

(5) Wird der Vorsteuerabzug wegen fehlender oder unzutreffender Rechnungsbestandteile versagt, kann die Abzugsberechtigung nach deutschem Recht durch Rechnungskorrektur im Zeitpunkt der Berichtigung hergestellt werden. Im Ergebnis bleibt das Umsatzsteueraufkommen für den Fiskus in diesem Fall gleich, jedoch können sich dennoch fiskalische Mehrergebnisse zu Lasten des Unternehmers ergeben. Wird der Vorsteuerabzug nämlich erst Jahre später versagt, z. B. im Rahmen einer Außenprüfung, führen Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO zu erheblichen finanziellen Belastungen.

(6) Die Rechtsprechung des BFH ging bislang nicht davon aus, dass ein vollständiges Nachreichen von Rechnungen oder Rechnungskorrekturen auf den Besteuerungszeitraum der Leistungserbringung oder den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungserteilung zurückwirken. Vielmehr soll der Vorsteuerabzug erst im Besteuerungszeitraum der Nachreichung bzw. Korrektur der Rechnung zulässig sein (z.B. BFH, Urteil vom 24. August 2006 - V R 16/05, BStBl. II 2007, 340; vom 31. Juli 2007 - V B 156/06, BFH/NV 2008, 416).

(7) In einer neueren Entscheidung stellte der BFH klar, dass einer Erstrechnung keine Rückwirkung zukommen kann; ausdrücklich offen ließ der BFH allerdings, „ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen eine rückwirkende Rechnungsberichtigung nach dem „Pannon Gep“-Urteil und ggf. der „Petroma Transports“-Entscheidung möglich wäre“ (Urteil vom 19. Juni 2013 - XI R 41/10, BStBl II 2014, 738).

(8) Die Finanzverwaltung lehnt eine rückwirkende Rechnungskorrektur ab (Abschn. 15.2 Abs. 5 UStAE, wonach „ein Vorsteuerabzug erst zu dem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden kann, in dem der Rechnungsaussteller die Rechnung berichtigt hat“).

(9) Bei Anwendung der nationalen Rechtsgrundsätze wäre der Vorsteuerabzug aus den korrigierten Rechnungen erst für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem sämtliche Rechnungsvoraussetzungen vorliegen. Dies wäre 2013 bzw. 2014, weil die Rechnungen erst während der Außenprüfung (Streitjahre 2009 bis 2011) bzw. im Einspruchsverfahren (Streitjahr 2008) um die bis dahin fehlende Steuer- bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistenden ergänzt wurden.

(10) Die aufgrund der ursprünglichen (unvollständigen) Rechnungen von der Klägerin in den Streitjahren 2008 bis 2011 zu Unrecht gezogenen Vorsteuern wären nach § 233a AO zu verzinsen.

2. Zur ersten Vorlagefrage

(11) a) Zur Berichtigung von Rechnungen enthält die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) keine ausdrücklichen Regelungen.

(12) Nach § 167 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Nach Art. 63 MwStSystRL ist dies der Fall, sobald die Lieferung des Gegenstandes bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist. Demgegenüber ergibt sich aus Art. 178 Buchst. a MwStSystRL, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug an den Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung geknüpft ist. Ordnungsgemäß ist eine Rechnung, in der die in Art. 226 MwStSystRL (entspricht § 14 Abs. 4 UStG) aufgezählten Angaben enthalten sind.

(13) b) Dementsprechend entschied der EuGH bereits auf Grundlage der vor der MwStSystRL geltenden „Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern“ mit Urteil vom 29. April 2004 (Rs C-152/02 - Terra Baubedarf-Handel, Slg. 2004, 5583), dass es nicht gegen den Verhältnismäßigkeits- und den Neutralitätsgrundsatz verstoße, wenn der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug erst für den Besteuerungszeitraum vornehmen kann, in dem er in den Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist.

(14) Im Leitsatz des o.g. Urteils führt der EuGH aus:

„Für den Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 1 dieser Richtlinie dahin auszulegen, dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum auszuüben ist, in dem die beiden nach dieser Bestimmung erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind, dass die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde und dass der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument besitzt, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden kann.

In der Rechtssache „Terra Baubedarf Handel GmbH“ ging es nicht um eine Rechnungsberichtigung, sondern um einen erstmalig geltend gemachten Vorsteuerabzug.

(15) c) In der Rechtssache „Pannon Gép“ hat der EuGH erstmals die grundsätzliche Korrekturmöglichkeit für eine Rechnung bestätigt (Urteil vom 15. Juli 2010 – Rs C-368/09, UR 2010, 693).

Pannon Gép war ein Bauunternehmen, das einen Subunternehmer beauftragte. In dem Verfahren wiesen mehrere Eingangsrechnungen der Pannon Gép ein falsches Fertigstellungsdatum auf. Daraufhin versagte die ungarische Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen. Etwa ein Jahr später – nach Ausstellung der ursprünglich fehlerhaften Rechnungen – erklärte der Subunternehmer die entsprechenden Rechnungen für ungültig und erteilte neue korrigierte Rechnungen.

Die ungarische Finanzverwaltung blieb weiterhin – auch nach der Korrektur – dabei, dass ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei. Sie begründete ihre Auffassung u.a. damit, bei den neuen Rechnungen sei keine fortlaufende Nummerierung sichergestellt worden.

(16) Der EuGH stellte dazu fest: Die Mitgliedstaaten können die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht nach eigenem Gutdünken von der Erfüllung von Voraussetzungen betreffend den Inhalt der Rechnungen abhängig machen. Sie können nur die Angaben verlangen, die in Art. 226 MwStSystRL vorgesehen sind. Der Vorsteuerabzug kann hier also nicht von der Angabe bestimmter Rechnungsnummern abhängig gemacht werden.

(17) Weiter führte der EuGH aus, dass eine Korrektur einer Rechnung bis zur Entscheidung der betreffenden Finanzbehörde über den Vorsteuerabzug möglich ist. Allerdings muss in diesen Fällen die Rechnung nicht nur dem Leistungsempfänger zugehen. Der Steuerpflichtige hat vielmehr die berichtigte Rechnung der betreffenden Finanzbehörde vor dem Erlass einer ablehnenden Entscheidung über den Vorsteuerabzug zuzuleiten.

(18) Ausdrücklich stellt der EuGH in der Rechtssache „Pannon Gép“ (Randnr. 45) fest:

„Das Unionsrecht steht einer nationalen Regelung oder Praxis entgegen, nach der die nationalen Behörden einem Steuerpflichtigen das Recht, den für ihm erbrachte Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuerbetrag von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, mit der Begründung absprechen, dass die ursprüngliche Rechnung, die zum Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzugs in seinem Besitz war, ein falsches Datum des Abschlusses der Dienstleistung aufgewiesen habe und dass die später berichtigte Rechnung und die die ursprüngliche Rechnung aufhebende Gutschrift nicht fortlaufend nummeriert gewesen seien (...), wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat, in der das zutreffende Datum des Abschlusses der genannten Dienstleistung vermerkt war, auch wenn diese Rechnung und die die ursprüngliche Rechnung aufhebende Gutschrift keine fortlaufende Nummerierung aufweisen“.

(19) d) In der Rechtssache „Petroma Transports“ hat der EuGH sich ebenfalls zur Frage der Rechnungskorrektur geäußert (Urteil vom 08. Mai 2013 – Rs C-271/12, BB 2013, 1365). In dem Verfahren lagen Rechnungen mit ungenauen Leistungsbeschreibungen vor. Der EuGH verneinte eine (rückwirkende) Rechnungskorrektur mit der Begründung, dass die notwendigen Informationen der Finanzverwaltung erst zur Verfügung gestellt wurden, nachdem diese bereits eine ablehnende Entscheidung über den Vorsteuerabzug erlassen hatte.

(20) Hierzu führte der EuGH in der Rechtssache „Petroma Transports“ (Rdnrn. 34 und 35) folgendes aus:

In der Tat verbietet das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht, fehlerhafte Rechnungen zu berichtigen. Wenn alle für das Recht auf Vorsteuerabzug notwendigen materiell-rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind und der

Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat, kann ihm dieses Recht daher grundsätzlich nicht mit der Begründung abgesprochen werden, dass die ursprüngliche Rechnung einen Fehler enthielt (vgl. in diesem Sinne Urteil Pannon Gép Centrum, Randnrn. 43 bis 45).

Allerdings ist in Bezug auf den Rechtsstreit des Ausgangsverfahrens festzustellen, dass die notwendigen Informationen, mit denen die Rechnungen vervollständigt und in Ordnung gebracht werden sollten, vorgelegt wurden, nachdem die Steuerverwaltung ihre ablehnende Entscheidung über den Vorsteuerabzug erlassen hatte, so dass vor Erlass dieser Entscheidung die dieser Verwaltung zugeleiteten Rechnungen noch nicht berichtigt worden waren, damit diese die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sowie ihre Kontrolle sicherstellen konnte.

(21) Hieraus folgt nach Auffassung des vorlegenden Senats, dass für den Fall, dass der Steuerpflichtige fehlerhafte Rechnungen berichtigen lässt und der Finanzbehörde ordnungsgemäße Rechnungen vorlegt, der Vorsteuerabzug nicht endgültig allein deshalb versagt werden darf, weil die ursprüngliche Rechnung einen Fehler enthielt.

(22) e) Ob sich aus dieser Entscheidung (ggfs. im Zusammenspiel mit der o.g. Pannon Gép-Entscheidung) weitergehend eine Rückwirkung der Korrektur auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung ergibt, ist in der Rechtsprechung und dem Schrifttum umstritten.

(23) aa) Mehrere Finanzgerichte gingen in der Folge davon aus, dass einer Rechnungsberichtigung auch unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils „Pannon Gép“ keine Rückwirkung zukomme (Niedersächsisches FG, Urteil vom 25. Oktober 2010 - 5 K 425/08, DStRE 2011, 1337, bestätigt durch BFH-Urteil vom 19. Juni 2013 - XI R 41/10, BFH/NV 2013, 2041, wobei der BFH die Rechtsfrage der rückwirkenden Rechnungsberichtigung aber ausdrücklich offenließ; Beschluss des FG Berlin-Brandenburg vom 22. Februar 2011 - 5 V 5004/11, EFG 2011, 1295; Urteil des FG Köln vom 13. Juli 2011 - 2 K 2695/10, UStB 2012, 67 und Beschluss des FG Hamburg vom 06. Dezember 2011 - 2 V 149/11, DStRE 2013, 93.

(24) Teile des Schrifttums haben sich dieser Auffassung angeschlossen (z.B. Huschens, UVR 2010, 333; Meurer, DStR 2010, 2442). Die Finanzverwaltung lehnt eine rückwirkende Rechnungskorrektur ebenfalls ab (BMF-Schreiben vom 16.03.2011 IV D 2 – S 7500/0:003; Oberfinanzdirektion Magdeburg vom 03.03.2014, MwStR 2014, 107).

(25) Als Begründung wird angeführt, dass mit dem Urteil „Pannon Gép“ das vorhergehende Urteil „Terra Baubedarf-Handel“ nicht in Zweifel gezogen werden sollte. Die Frage der Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen sei nicht Gegenstand der Vorlagefragen im Verfahren gewesen. Zudem werde das Urteil „Terra Baubedarf“ in der Entscheidung „Pannon Gép“ gar nicht erwähnt, was allerdings zu erwarten gewesen wäre, wenn der EuGH sich von seiner vorherigen Entscheidung „Terra Baubedarf“ hätte abgrenzen wollen (so insbesondere Meurer, DStR 2010, 2442).

(26) bb) Andere wiederum verstehen die Entscheidung „Pannon Gép“ so, dass der EuGH eine rückwirkende Rechnungsberichtigung für den Fall zulassen wollte, dass

dem Finanzamt vor Erlass des (ablehnenden) Steuerbescheids bereits die berichtigte Rechnung vorgelegen hat (FG Köln, Urteil vom 16. Oktober 2012 - 8 K 2753/08, EFG 2013, 168, Revision – V R 32/12 – führte wegen Insolvenz des Klägers zur Rückverweisung an das FG; FG Nürnberg, Beschluss vom 07. Oktober 2010 - 2 V 802/2009, EFG 2011, 1113; FG Saarland, Beschluss vom 16. Februar 2010 - 2 V 1343/11, EFG 2012, 1115; Martin, BFH/PR 2010, 388; Sterzinger, UR 2010, 700; Wäger, DStR 2010, 1478; Wagner, UVR 2010, 311; Grune, AktStR 2013, 467f; Bunjes/Leonard, UStG, § 13 Rz. 9a).

(27) Diese Gegenauffassung will mit den Urteilen „Pannon Gép“ und „Petroma Transports“ eine sich abzeichnende Differenzierung zwischen der Rückwirkung der Rechnungsberichtigung und der fehlenden Rückwirkung bei erstmaliger Rechnungserteilung erkennen, die dazu führen könne, dass die bisherige Betriebsprüfungspraxis, durch Versagung des Vorsteuerabzugs bei Rechnungsmängeln für den Prüfungszeitraum zu einem nach § 233a AO zu verzinsenden Mehrergebnis zu kommen, das ihr gebührende Ende gefunden habe (so ausdrücklich Wäger, DStR, 2010, 1478).

(28) Der BFH folgt dieser Gegenauffassung insofern, als er ebenfalls zwischen einer - in den Anwendungsbereich des Urteils „Terra Baubedarf-Handel“ fallenden – ex nunc wirkenden erstmaligen Rechnungserteilung und einer – in den Anwendungsbereich des Urteils „Pannon Gép“ fallenden – möglicherweise ex tunc wirkenden Rechnungsberichtigung unterscheidet (BFH-Urteil vom 19. Juni 2013 - XI R 41/10, BFH/NV 2013, 2041). Er ließ aber in dem Urteil (Rdnr. 41) ausdrücklich offen, „ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen eine solche umsatzsteuerrechtlich rückwirkend zu berücksichtigen ist“.

(29) cc) Der vorliegende Senat hat Zweifel, ob die nationale Regelung, wonach eine rückwirkende Rechnungsberichtigung grundsätzlich ausgeschlossen ist, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Er neigt dazu, einer Rechnungsberichtigung unter bestimmten Umständen Rückwirkung zuzuerkennen. Dieser Bewertung stehen die Rechtsausführungen des EuGH in der Rechtssache „Terra Baubedarf-Handel“ nach Auffassung des Senats nicht entgegen. Die dort vom EuGH festgestellte ex nunc-Wirkung einer erstmaligen Rechnungserstellung dürfte jedenfalls für den – hier vorliegenden – Fall der Ergänzung einer unvollständigen Rechnung durch die EuGH Entscheidungen „Pannon Gép“ und „Petroma Transport“ insoweit relativiert sein, als der EuGH in einem solchen Fall im Ergebnis eine Rückwirkung – nach Auffassung des Senats – zulassen wollte.

(30) Da die hier favorisierte Auslegung der genannten EuGH-Urteile angesichts des o.g. Meinungsstreits jedoch keineswegs zwingend und eindeutig ist, bittet das Gericht den EuGH im Wege des Vorabentscheidungsersuchens um entsprechende Klarstellung (erste Vorlagefrage).

3. Zur zweiten Vorlagefrage

(31) Für den Fall, dass die erste Vorlagefrage bejaht wird, ist zu klären, welchen Anforderungen die erste Rechnung genügen muss, damit der Ergänzung dieser (ersten) Rechnung Rückwirkung zukommen kann.

(32) In zwei Verfahren zum einstweiligen Rechtsschutz hat der BFH gefordert, dass das zunächst erteilte Dokument die an eine Rechnung zu stellenden folgenden Mindestanforderungen erfüllen muss: Bezeichnung des Rechnungsausstellers und des Leistungsempfängers, Beschreibung der Leistung, Angabe des Entgelts und der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer (BFH-Beschlüsse vom 20. Juli 2012 - V B 82/11, BStBl II 2012, 809 und vom 10. Januar 2013 - XI B 33/12, BFH/NV 2013, 783).

(33) Damit knüpft der BFH an ein in jüngerer Vergangenheit ergangenes Urteil an, in dem zu entscheiden war, ob ein Rechnungsdokument, in dem bestimmte Merkmale (konkret: fortlaufende Rechnungsnummer und Zeitpunkt der Lieferung) gefehlt hatten, und das ergo nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte, dennoch die Rechtsfolge des § 14c UStG auslösen kann. Der BFH bejahte dies und definierte bestimmte Mindestmerkmale für eine Rechnung im Sinne des § 14c UStG (BFH, Urteil vom 17. Februar 2011 - V R 39/09, BStBl II 2011, 734,), nämlich Rechnungsaussteller, den Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung, den Steuerbetrag und das Entgelt.

(34) Der vorliegende Senat hat sich dieser Auffassung des BFH angeschlossen und im Aussetzungsverfahren bereits entschieden, dass den hier streitigen Ergänzungen der Rechnungen (nachträgliche Aufnahme der Steuer- bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) Rückwirkung zukommt, weil die o.g. Mindestanforderungen an eine Rechnung (Rechnungsaussteller, Leistungsempfänger, Leistungsbeschreibung, Entgelt und Steuerbetrag) erfüllt waren (Niedersächsisches FG, Beschluss vom 01. Oktober 2013 - 5 V 217/13, BB 2014, 102).

(35) Bestärkt sieht sich der Senat in seiner Auffassung durch das Urteil des EuGH vom 27. September 2012 - C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleistungsbau GmbH, DStR 2012, 2014). Der EuGH hat in dieser Entscheidung die Bedeutung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer für die Frage der Annahme einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung relativiert. Wenn damit auch keine Aussage über die Bedeutung der Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer für Zwecke der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs verbunden ist, entnimmt der Senat dieser Entscheidung dennoch die generelle Tendenz des EuGH, die Bedeutung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht überzubewerten (ebenso EuGH-Urteil vom 06. September 2012 - C-273/11, Mescek-Gabona Kft, DStR 2012, 1917). Das rechtfertigt die Annahme, dass deren erst nachträglich erfolgte Aufnahme in eine Rechnung lediglich rechnungsergänzenden Charakter hat und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer insbesondere keine konstitutive Wirkung dergestalt entfaltet, dass deren nachträgliche Aufnahme lediglich ex nunc wirkt (ebenso FG Köln, Urteil vom 16. Oktober 2012 - 8 K 2753/08, EFG 2013, 168).

(36) Dieser – hier vertretenen – Ansicht wird entgegengehalten, dass die Angabe der Steuernummer eine der Rechnungsangaben sei, die „zumutbarerweise vom Leistungsempfänger geprüft werden könne“ (Hummel, BB 2014, 343; ähnlich Lohse, BB 2014, 860). Wenn der Leistungsempfänger dieser Prüfung nicht nachkomme, genieße er keinen Vertrauensschutz mit der Folge, dass nicht von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden, weil berichtigungsfähigen Rechnung auszugehen

sei (Hummel, BB 2014, 343). Bei Anwendung dieser Auffassung läge im Streitfall keine berichtigungsfähige Rechnung vor.

(37) Da sich weder der MwStSystRL noch der Rechtsprechung des EuGH hinreichend klar und eindeutig entnehmen lässt, welche gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen an eine - der Rückwirkung fähige – berichtigungsfähige Rechnung zu stellen sind, bittet das vorlegende Gericht den EuGH um entsprechende Klarstellung (zweite Vorlagefrage).

4. Zur dritten Vorlagefrage

(38) Wenn den im Streitfall vorgenommenen Ergänzungen der Rechnungen Rückwirkung zukommen kann, weil zuvor bereits berichtigungsfähige Rechnungen vorlagen, stellt sich zuletzt die Frage, ob die im Zeitpunkt der Außenprüfung bzw. des Einspruchsverfahrens vorgenommene Berichtigungen noch als rechtzeitig im Sinne der Rechtsprechung des EuGH anzusehen sind.

(39) Der EuGH hat in der Rechtssache „Petroma Transports“ (Urteil vom 08. Mai 2013 – Rs C-271/12, BB 2013, 1365, Rdnr. 34 und 35) hierzu folgendes entschieden:

In der Tat verbietet das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht, fehlerhafte Rechnungen zu berichtigen. Wenn alle für das Recht auf Vorsteuerabzug notwendigen materiell-rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind und der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat, kann ihm dieses Recht daher grundsätzlich nicht mit der Begründung abgesprochen werden, dass die ursprüngliche Rechnung einen Fehler enthielt (vgl. in diesem Sinne Urteil Pannon Gép Centrum, Randnrn. 43 bis 45).

Allerdings ist in Bezug auf den Rechtsstreit des Ausgangsverfahrens festzustellen, dass die notwendigen Informationen, mit denen die Rechnungen vervollständigt und in Ordnung gebracht werden sollten, vorgelegt wurden, nachdem die Steuerverwaltung ihre ablehnende Entscheidung über den Vorsteuerabzug erlassen hatte, so dass vor Erlass dieser Entscheidung die dieser Verwaltung zugeleiteten Rechnungen noch nicht berichtigt worden waren, damit diese die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sowie ihre Kontrolle sicherstellen konnte.

(40) Was genau der EuGH unter dem Begriff „Zuleitung vor einer abschließenden Entscheidung der Behörde“ versteht, ist nicht mit letzter Sicherheit geklärt.

(41) Das vorlegende Gericht geht davon aus, dass die noch während der Außenprüfung vorgenommene Ergänzung der Rechnungen und Zuleitung derselben an die Vertragspartner und den Beklagten betreffend die Streitjahre 2009-2011 jedenfalls rechtzeitig war, weil diese noch vor Erlass der ablehnenden Entscheidung des Finanzamts (Änderungsbescheide vom 02. Juli 2013) erfolgte.

(42) Der Senat hat aber Zweifel, ob die erst während des Einspruchsverfahrens erfolgte entsprechende Rechnungsberichtigung für das Streitjahr 2008 noch rechtzeitig war und bittet den EuGH insoweit um Klarstellung (dritte Vorlagefrage).

(43) Nach deutschem Verfahrensrecht ist die Einspruchsentscheidung der Zeitpunkt der letzten und abschließenden Entscheidung der Finanzbehörde. Bis zu diesem

Zeitpunkt ist grundsätzlich eine vollumfängliche Überprüfung der Sach- und Rechtslage nach § 367 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) möglich. Vor diesem Hintergrund würde es in der Praxis zu unsachgemäßen Ergebnissen oder sogar zu Ungleichbehandlungen der Steuerpflichtigen führen, wenn man die Rechnungskorrektur bereits bei Erlass eines Änderungsbescheides versagen wollte (Slapio, BB 2014, 104; Sterzinger UR 13, 596 unter Bezugnahme auf Maunz, BC 10, 523; Bunjes/Leonard, UStG, § 13 Rz. 9b).

5. Vorlagefragen

Der Senat legt dem EuGH nach alledem folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

- a) Ist die vom EuGH in der Rechtssache „Terra Baubedarf-Handel“ (Urteil vom 29.04.2004 C-152/02, Slg. 2004, 5583) festgestellte ex nunc-Wirkung einer erstmaligen Rechnungserstellung für den – hier vorliegenden – Fall der Ergänzung einer unvollständigen Rechnung durch die EuGH Entscheidungen „Pannon Gép“ (Urteil vom 15.07.2010 C-368/09, UR 2010,693) und „Petroma Transport“ (Urteil vom 08.05.2013 C-271/12, BB 2013, 1365) insoweit relativiert, als der EuGH in einem solchen Fall im Ergebnis eine Rückwirkung zulassen wollte?
- b) Welche Mindestanforderungen sind an eine der Rückwirkung zugängliche berichtigungsfähige Rechnung zu stellen? Muss die ursprüngliche Rechnung bereits eine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten oder kann diese später ergänzt werden mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug aus der ursprünglichen Rechnung erhalten bleibt?
- c) Ist die Rechnungsberichtigung noch rechtzeitig, wenn sie erst im Rahmen eines Einspruchsverfahrens erfolgt, das sich gegen die abschließende Entscheidung (Änderungsbescheid) der Finanzbehörde richtet?

Dr. Stefan Behrens, RA/FAStR/StB, und Christian Sparr, Dipl.-Jur.

BB-Rechtsprechungsreport zur Grunderwerbsteuer

Im folgenden Beitrag werden die Kernaussagen einiger ausgewählter, in den letzten zwei Jahren veröffentlichter BFH-Urteile zur Grunderwerbsteuer dargestellt und diskutiert. Betroffen sind Fragen der Grundstückszurechnung für die Zwecke von § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG insbesondere in Beteiligungsketten, die Nichterhebungsvorschriften in §§ 5, 6 GrEStG, die sog. kleine Konzern-Klausel in § 6a GrEStG, die grunderwerbsteuerliche Behandlung von Dreiecksbeziehungen mit abgekürztem Übertragungsweg sowie die Einordnung von Grundstücksanteilen als Scheinbestandteile i. S. v. § 95 Abs. 1 Nr. 1 BGB für Zwecke der Bestimmung der grunderwerbsteuerlich relevanten Gegenleistung i. S. v. § 8 Abs. 1 GrEStG.

I. Grundstückszurechnung

1. Zurechnung eines Grundstücks einer Unter- zu einer Obergesellschaft in Beteiligungsketten

Nach den BFH-Urteilen II R 44/18, II R 24/20, II R 33/20 und II R 40/20 setzt die Zurechnung des von einer Untergesellschaft gehaltenen (d. h. nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG steuerbar erworbenen) Grundstücks zum Vermögen einer (unmittelbar und/oder mittelbar zu mindestens 90% – vor 1.7.2021 95% – beteiligten) Obergesellschaft für die Zwecke von § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG voraus, dass

- die Obergesellschaft aufgrund eines früheren unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden Erwerbvorgangs als Erwerberin des Grundstücks anzusehen ist (was für Zeiten vor dem 1.7.2021 eine Anteilsvereinigung in Höhe von mindestens 95% voraussetzt, nach dem 30.6.2021 grundsätzlich in Höhe von 90%, in den Fällen von § 23 Abs. 21, Abs. 22 GrEStG in Höhe von 95%),¹
- die Beteiligung nicht zwischenzeitlich auf unter 90% (bei vor dem 1.7.2021 verwirklichter Anteilsvereinigung und bei Anteilsvereinigung in Höhe von 95% in den Fällen von § 23 Abs. 21, Abs. 22 GrEStG u. E. auf unter 95%) gesunken ist,
- die Untergesellschaft das Grundstück nicht zwischenzeitlich (nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG steuerbar) veräußert hat und
- kein anderer in Bezug auf dasselbe Gesellschaftsgrundstück einen Tatbestand i. S. v. § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht hat; ob auch die Verwirklichung von § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG auf Ebene der Untergesellschaft denkbar ist und, wenn ja, die auf früherer Verwirklichung von § 1 Abs. 3, Abs. 3a beruhende Zurechnung des Grundstücks bei der Obergesellschaft beendet, ist unklar, nach unserem Verständnis aber zu bejahen (vgl. dazu in Ziffer I. 3. unten).

Allein aufgrund einer mindestens 90%igen (bzw. 95%igen) Beteiligung kann entgegen der bisherigen Verwaltungsansicht kein Grundstück der Unter-Gesellschaft zum Vermögen der Obergesellschaft gerechnet werden. Weil die Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG jeweils auch den mittelbaren Übergang von Beteiligungen an grundbesitzenden Gesellschaften erfassten, bestehe keine Notwendig-

keit, einer Obergesellschaft allein aufgrund ihrer Beteiligung an einer Untergesellschaft deren Grundstücke zuzurechnen. Eine Besteuerungslücke entstehe dadurch nicht.²

Der BFH hatte zunächst mit Urteil II R 44/18 vom 1.12.2021³ entschieden, dass ein inländisches Grundstück einer Personengesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 2a GrEStG gehört, „wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 2a GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang aufgrund eines zuvor unter § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG fallenden *und verwirklichten* Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist“.⁴ Mit Ausnahme der Worte „*und verwirklichten*“ entspricht dies der früheren BFH-Rechtsprechung.⁵ Durch die Verwendung der Worte „*und verwirklichten*“ stellt der BFH klar, dass allein die Beteiligung in Höhe von seit 1.7.2021 90% an der grundbesitzenden Tochter-Gesellschaft nicht ausreicht, um für die Zwecke von § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG das Grundstück der Tochter- (auch) der Muttergesellschaft zuzurechnen. Der Verweis auf „§ 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG“ im Urteil II R 44/18 schien darauf hinzudeuten, dass nach Ansicht des BFH auch Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG zu einer erstmaligen Zurechnung eines Gesellschaftsgrundstücks zu einem anderen Rechtsträger führen können. In den Urteilen II R 24/20,⁶ II R 33/20 und I 40/20 hat der BFH den Verweis auf § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG beschränkt. Fraglich ist, ob die Verwirklichung von § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG auf Ebene der Untergesellschaft, die das Grundstück nach § 1 Abs. 1 (samt Verwertungsbefugnis) oder nach § 1 Abs. 2 GrEStG erworben hatte, durch unmittelbare und/oder mittelbare Übergänge von mind. 90% der Anteile innerhalb von zehn Jahren auf neue Gesellschafter möglich bleibt und durch die oder unmittelbar vor der Verwirklichung des Tatbestands von § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG die auf vorheriger Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG beruhende Zurechnung zum Vermögen einer Obergesellschaft im Moment der Verwirklichung von § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG auf Untergesellschafts-Ebene (oder eine juristische Sekunde davor) endet. Im Falle des Übergangs von mind. 90% der Anteile an einer Obergesellschaft innerhalb von zehn Jahren unmittelbar und/oder mittelbar auf neue Gesellschafter würde nach

1 So zuvor bereits *Viskopf*, DStR 2021, 74. Dafür, dass für die Grundstückszurechnung zu fingieren wäre, dass die Tatbestände in § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG schon immer (d. h. auch vor dem 1.7.2021) auf eine Anteilsvereinigung in Höhe von 90% abgestellt hätten, enthalten die BFH-Urteile keine Hinweise.

2 Vgl. BFH, 1.12.2021 – II R 44/18, BFHE 275, 373, Rn. 28.

3 Vgl. BFH, 1.12.2021 – II R 44/18, BFHE 275, 373; BFH/NV 2022, 996.

4 Hervorh. d. Verf.

5 Vgl. z. B. BFH, 29.9.2004 – II R 14/02, BStBl. II 2005, 148; BFH, 19.12.2007 – II R 65/06, BFH/NV 2008, 693; BFH, 11.12.2014 – II R 26/12, BStBl. II 2015, 402, BB 2015, 484 m. BB-Komm. *Harlacher*.

6 Vgl. BFH, 16.3.2022 – II R 24/20, BFH/NV 2022, 1196, Rn. 22: „Ob ein Grundstück i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG zum Vermögen der Gesellschaft gehört, richtet sich weder nach Zivilrecht noch nach § 39 AO. Maßgebend ist vielmehr die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung. Ein Grundstück gehört der Gesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2 oder 3 oder nunmehr auch 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist.“

unserem Verständnis des Wortlauts von Rn. 25 S. 2 des BFH-Urteils II R 40/20 und Rn. 13 S. 2 des BFH-Urteils II R 33/20 eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG nur auf Ebene der Untergesellschaft erfolgen, die das Grundstück zuvor nach § 1 Abs. 1 (samt Verwertungsbefugnis) oder Abs. 2 GrEStG steuerbar erworben hat, auch wenn zugleich min. 90% der Anteile an einer zwischengeschalteten Gesellschaft gemäß § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG unmittelbar und/oder mittelbar auf neue Gesellschafter übergehen; auch dies ist jedoch, weil der Verwirklichung von § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG durch unmittelbare Anteilsübergänge der Verwirklichung dieser Tatbestände durch mittelbare Anteilsübergänge vom BFH und den obersten Finanzbehörden der Bundesländer der Vorrang eingeräumt werden könnte, derzeit unklar.

Die Urteile II R 44/18 vom 1.12.2021, II R 24/20 vom 16.3.2022 sowie II R 33/20 und II R 40/20, beide vom 14.12.2022, beziehen sich auf die vor dem 1.7.2021 bestehende Rechtslage, haben in der Praxis aber auch für die ab 1.7.2021 bestehende Rechtslage und damit für die Zurechnung von Grundstücken zum Vermögen von Kapitalgesellschaften im Rahmen des neuen Ergänzungstatbestands des § 1 Abs. 2b GrEStG Bedeutung. Die zu § 1 Abs. 3 GrEStG entwickelten Grundsätze⁷ würden – so der BFH – auch für § 1 Abs. 2a, Abs. 2b und Abs. 3a GrEStG gelten.⁸

2. Mehrfache Grundstückszurechnung und mehrfache Grunderwerbsteuer infolge ein- und desselben Anteilsgeschäfts?

U. E. folgt aus den Urteilen II R 40/20 und II R 33/20, dass durch ein- und denselben Anteilsübergang nicht Grunderwerbsteuer gleichzeitig auf mehreren Ebenen einer Beteiligungskette anfallen kann, auch wenn das betreffende Grundstück der Untergesellschaft zeitgleich wegen Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG auch einer Obergesellschaft zuzurechnen sein kann.

Denn in Rn. 25 S. 1 des BFH-Urteil II R 40/20 und Rn. 13 S. 1 des BFH-Urteils II R 33/20 bestätigt der BFH, dass zum Vermögen einer Gesellschaft ein Grundstück für Zwecke der Tatbestände in § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG zu rechnen ist, wenn diese Gesellschaft zuvor einen unter § 1 Abs. 1 (einschließlich des Erwerbs der Verwertungsbefugnis) oder Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang in Bezug auf das Grundstück verwirklicht hat. Gemäß Rn. 25 S. 2 bzw. Rn. 13 S. 2 endet diese Zurechnung nur, wenn ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 (den Erwerb der Verwertungsbefugnis einschließenden) oder Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht. Wenn also eine Obergesellschaft die Anteile der Untergesellschaft auf sich vereinigt und dabei einen Tatbestand von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht, so bleibt das Grundstück nach dem Wortlaut von Rn. 25 bzw. Rn. 13 grunderwerbsteuerlich der Untergesellschaft zugeordnet und es kommt wegen der grunderwerbsteuerbaren (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilsvereinigung durch die Obergesellschaft zur Zurechnung des Grundstücks der Untergesellschaft auch zum Vermögen dieser Obergesellschaft.

Aus Rn. 26 S. 1 bzw. Rn. 14 S. 1 folgt, dass einer Obergesellschaft ein zum Vermögen einer Untergesellschaft gehörendes Grundstück für Zwecke des § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG zuzurechnen ist, wenn sie

zuvor in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgang erfüllt hat. Allerdings heißt es in Rn. 26 S. 2 bzw. Rn. 14 S. 1, dass diese Zurechnung „in dem Moment nicht mehr“ vorzunehmen sei, in dem ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat⁹. U. E. bedeutet dies, dass anders als bezüglich der Grundstückszurechnung zur Untergesellschaft die Zurechnung zur Obergesellschaft bereits bei Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG durch einen Dritten nicht mehr besteht, die Zurechnung zur Obergesellschaft also eine juristische Sekunde vor jenem Erwerbsvorgang i. S. v. § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG endet.

U. E. ist es daher gemäß Rn. 25 und 26 bzw. Rn. 13 und 14 der BFH-Urteile II R 40/20 bzw. II R 33/20 ausgeschlossen, dass ein Grundstück der Untergesellschaft im Zeitpunkt der Verwirklichung nachfolgender Anteilsgeschäfte i. S. v. § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG zum Vermögen einer Obergesellschaft gerechnet werden kann.

Dies soll anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht werden:

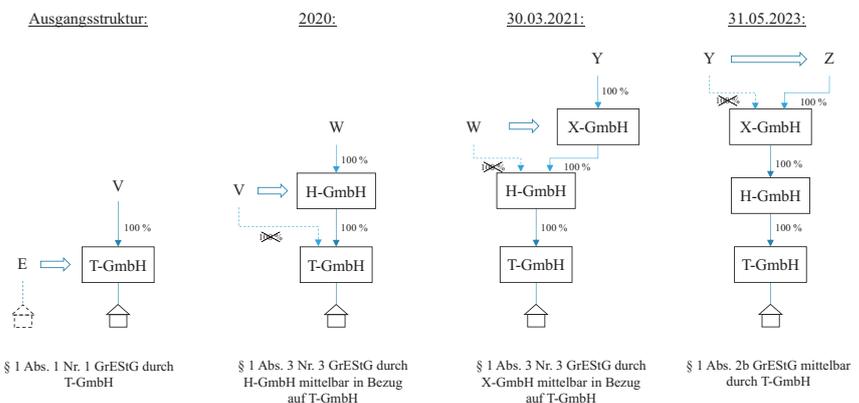


Abbildung 1: Grundstückszurechnung in Beteiligungsketten

Ursprünglich hatte die T-GmbH das Grundstück von E erworben, womit sie § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verwirklicht hatte und deshalb das Grundstück seitdem für die Zwecke von § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG zu ihrem Vermögen gehört.

Im Jahr 2020 veräußerte der damalige Gesellschafter V seine 100%-Beteiligung an der T-GmbH an die H-GmbH. Infolge Verwirklichung von § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG in Bezug auf das Grundstück der T-GmbH durch die H-GmbH ist das Grundstück der T-GmbH ab dem Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands von § 1 Abs. 3 GrEStG im Jahr 2020 auch zum Vermögen der H-GmbH zu rechnen.¹⁰ Die Zurechnung des Grundstücks zum Vermögen der T-GmbH endet auf Grundlage des Wortlauts von Rn. 25 des BFH-Urteils II R 40/20 bzw. von Rn. 13 des BFH-Urteils II R 33/20 nicht, weil die T-GmbH das Grundstück nicht gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder Abs. 2 GrEStG steuerbar veräußert hat.

⁷ Vgl. z. B. BFH, 11.12.2014 – II R 26/12, BStBl. II 2015, 402, BB 2015, 484 m. BB-Komm. Harlacher.

⁸ Die in der Literatur vertretene Gegenmeinung, vgl. Behrens, in: Behrens/Wachter, GrEStG, 2. Aufl. 2022 § 1 GrEStG, Rn. 331, Rn. 337, erwähnt der BFH nicht.

⁹ Außerdem endet die Grundstückszurechnung zur Obergesellschaft für Zwecke von § 1 Abs. 3 GrEStG gemäß S. 2 von Rn. 26 bzw. Rn. 14 auch dann, wenn die Beteiligung an der grundbesitzenden Gesellschaft unter 95% (heute 90%) sinkt oder der grundbesitzenden Gesellschaft wegen vorheriger Veräußerung des Grundstücks nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder Abs. 2 GrEStG das Grundstück nicht mehr zuzurechnen ist.

¹⁰ § 1 Abs. 2b GrEStG gilt erst seit dem 1.7.2021, vgl. § 23 Abs. 23 GrEStG. Ob dies im Falle des Signing und Closing nach dem 30.6.2021 ebenso zu beurteilen wäre, ist strittig.

Am 30.3.2021 veräußerte W seine 100%ige Beteiligung an der H-GmbH an die X-GmbH. Dadurch wird der Übergang des Grundstücks auf die X-GmbH fingiert. U.E. ist die Auslegung vorzugswürdig, dass die Zurechnung des Grundstücks zum Vermögen der H-GmbH auf Grundlage des zweiten Satzes von Rn. 26 des BFH-Urteils II R 40/20 bzw. Rn. 14 des BFH-Urteils II R 33/20 eine juristische Sekunde vor Verwirklichung von § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG durch die H-GmbH endet. Die Zurechnung des Grundstücks zum Vermögen der T-GmbH endet auf Grundlage des Wortlauts von Rn. 25 bzw. Rn. 13 nicht. Auf dieser Grundlage würde die X-GmbH am 30.3.2021 eine mittelbare Anteilsvereinigung in Bezug auf das Grundstück der T-GmbH verwirklichen. Die Ausführungen des BFH in Rn. 25 und 26 bzw. Rn. 13 und 14 seiner Urteile II R 40/20 bzw. II R 33/20 würden bei dieser Sichtweise so verstanden, dass am 30.3.2021 nicht zweifach Grunderwerbsteuer durch denselben Anteilserwerb in Bezug auf dasselbe Grundstück ausgelöst worden ist, sondern nur in Bezug auf die Zugehörigkeit des Grundstücks zum Vermögen der T-GmbH. Eine andere, u.E. dem Wortlaut der zitierten Randnummern nicht entsprechende Auslegung der Aussage in Rn. 14 des BFH-Urteils II R 33/20 bzw. in Rn. 26 des BFH-Urteils II R 40/20, für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG sei das Grundstück der Muttergesellschaft, die zuvor § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht hatte, „jedoch in dem Moment nicht mehr zuzurechnen, in dem ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht“, könnte zu der Sichtweise führen, dass die Zurechnung des Grundstücks zum Vermögen der Muttergesellschaft erst mit der Verwirklichung von § 1 Abs. 3 GrEStG in Form der Vereinigung der Anteile an der (fiktiv selbst grundbesitzenden) Muttergesellschaft endet, d.h. der Übergang des Grundstücks nicht von der Tochter-, sondern von der Muttergesellschaft zum Erwerber der Anteile an der Muttergesellschaft fingiert wird. Weil sich aus Rn. 13 des BFH-Urteils II R 33/20 bzw. aus Rn. 25 des BFH-Urteils II R 40/20 aber keine Beendigung der Grundstückszurechnung zum Vermögen der Tochtergesellschaft ergibt, kann es bei dieser Sichtweise nur deshalb nicht zur Besteuerung auch infolge fiktivem Grundstücksübergangs von der Tochtergesellschaft zum Erwerber der Anteile an der Muttergesellschaft kommen, weil die unmittelbare Anteilsvereinigung (hier die Vereinigung der Anteile an der Muttergesellschaft) die mittelbare Anteilsvereinigung (hier der Vereinigung der Anteile an der Tochtergesellschaft) sperrt, d.h. die unmittelbare der mittelbaren Anteilsvereinigung vorgeht.

Am 31.5.2023 veräußerte Y seine 100%ige Beteiligung an der X-GmbH an Z. Fraglich ist, auf welcher Ebene es zur Besteuerung nach dem seit 1.7.2021 geltenden § 1 Abs. 2b GrEStG kommt (auf die *Signing-/Closing*-Problematik wird an dieser Stelle nicht eingegangen, dazu sogleich in Ziffer I. 3.). Nach der Intuition sollte § 1 Abs. 2b GrEStG auf Ebene der (tatsächlich grundbesitzenden) T-GmbH verwirklicht sein, d.h. der Übergang des Grundstücks auf eine fingierte neue T-GmbH fingiert werden. Die Zurechnung des Grundstücks zum Vermögen der X-GmbH hätte bei dieser der Intuition entsprechenden Sichtweise in der juristischen Sekunde vor Verwirklichung von § 1 Abs. 2b GrEStG durch die T-GmbH geendet. Grunderwerbsteuer fiel nur einmal an, und zwar in Form des mittelbaren Anteilsübergangs nach § 1 Abs. 2b GrEStG auf Ebene der T-GmbH. Das zuständige Finanzamt (Grunderwerbsteuerstelle) wäre nach den Verhältnissen der T-GmbH zu bestimmen. Die andere, u.E. dem Wortlaut der zitierten Randnummern der BFH-Urteile II R 40/20 und II R 33/20 nicht entsprechende Auslegung der Aussage in Rn. 14 des BFH-

Urteils II R 33/20 bzw. in Rn. 26 des BFH-Urteils II R 40/20, für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG sei das Grundstück der Muttergesellschaft, die zuvor § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht hatte, „jedoch in dem Moment nicht mehr zuzurechnen, in dem ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht“, könnte auf § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG bezogen zu der Sichtweise führen, dass die Verwirklichung von § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG in der Fallgruppe des unmittelbaren Anteilsübergangs auf neue Gesellschafter der Verwirklichung dieser Tatbestände in der Fallgruppe des mittelbaren Anteilsübergangs auf neue Gesellschafter vorgehe; auf dieser Grundlage würde der Übergang des Grundstücks auf eine fingierte neue X-GmbH fingiert, mit der Folge, dass das zuständige Finanzamt (Grunderwerbsteuerstelle) nach den Verhältnissen der X-GmbH zu bestimmen wäre.

Nach dem BMF-Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Novellierung der GrEStG (Stand: 15.6.2023), das zum 1.1.2024 in Kraft treten soll, käme eine Grundstückszurechnung infolge Anteilsvereinigung gemäß § 1a Abs. 3 GrEStG-E nicht in Betracht.

3. *Signing/Closing-Fragestellung (seit 21.12.2022 § 16 Abs. 4a, Abs. 5 S. 2 GrEStG)*

Bei grundbesitzenden Kapitalgesellschaften ist der Anwendungsbereich von § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG durch das Inkrafttreten von § 1 Abs. 2b GrEStG (wie zuvor schon bei grundbesitzenden Personengesellschaften durch den seit 1.1.1997 geltenden § 1 Abs. 2a GrEStG) eingeschränkt, weil der Übergang von 90% oder mehr der Anteile einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft auf neue Gesellschafter seit 1.7.2021 unter § 1 Abs. 2b GrEStG fällt.

Allerdings soll nach neuer Verwaltungsansicht¹¹ § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG bei rechtsgeschäftlich begründetem Anteilsübertragungsanspruch¹² (d.h. in allen Fällen von § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 3 GrEStG, d.h. auch bei Zeitgleichheit von *Signing* und *Closing*) oder bei zeitlichem Auseinanderfallen¹³ von *Signing* und *Closing* auf Ebene des Anteilserwerbers anwendbar sein.

Auf Grundlage der von den obersten Finanzbehörden erstmals in Tz. 8 der gleich lautenden Erlasse vom 10.5.2022 vertretenen Ansicht, wonach das Tatbestandsmerkmal in § 1 Abs. 3 und Abs. 3a S. 1 GrEStG „soweit eine Besteuerung nach den Absätzen 2a und 2b nicht in Betracht kommt“ als „soweit nicht zeitgleich § 1 Abs. 2a oder 2b verwirklicht wird“ auszulegen sei, bestand, weil ab dem Zeitpunkt des *Signing* das Grundstück der verkauften Gesellschaft auf Grundlage der Fiktion von § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG dem Anteilskäufer zuzurechnen ist, die Möglichkeit zu argumentieren, dass eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG im Zeitpunkt des *Closing* nicht mehr eingreift, weil das Grundstück im Zeitpunkt des *Closing* nicht

11 Vgl. GLE zu § 1 Abs. 2a und zu § 1 Abs. 2b GrEStG, BStBl. I 2022, 801 ff. bzw. 822 ff., jeweils Rn. 8. Gegen diese neue Verwaltungsansicht vgl. Behrens/Klinger, DStR 2021, 1670; Behrens/Wagner, in: Behrens/Wagner/Krohn, DB 2022, 1667.

12 So Rn. 8 der GLE zu § 1 Abs. 2a und zu § 1 Abs. 2b GrEStG, BStBl. I 2022, 801 ff. bzw. 822 ff.

13 So der Gesetzeswortlaut von § 16 Abs. 4a S. 1 GrEStG: „Wenn die Anteile in Erfüllung eines Rechtsgeschäfts i.S.v. § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder des § 1 Abs. 3a nach Abschluss dieses Rechtsgeschäfts übergehen und dadurch der Tatbestand des § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b verwirklicht wird, so wird auf Antrag die Festsetzung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder § 1 Abs. 3a aufgehoben oder geändert.“ (Hervorh. d. Verf.). Nach dem BMF-Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Novellierung des GrEStG (Stand: 15.6.2023) sollen die Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a bis 4 GrEStG mit Wirkung zum 1.1.2024 abgeschafft und durch neue Anteilsvereinigungstatbestände in § 1a GrEStG-E ersetzt werden. Weil § 1 Abs. 2a, Abs. 2b GrEStG entfielen, würde auch § 16 Abs. 4a, Abs. 5 S. 2 GrEStG mit Wirkung zum 1.1.2024 aufgehoben.

mehr zum Vermögen der verkauften Gesellschaft gehört. Dies soll wie folgt veranschaulicht werden:¹⁴

Forward Share Deal:

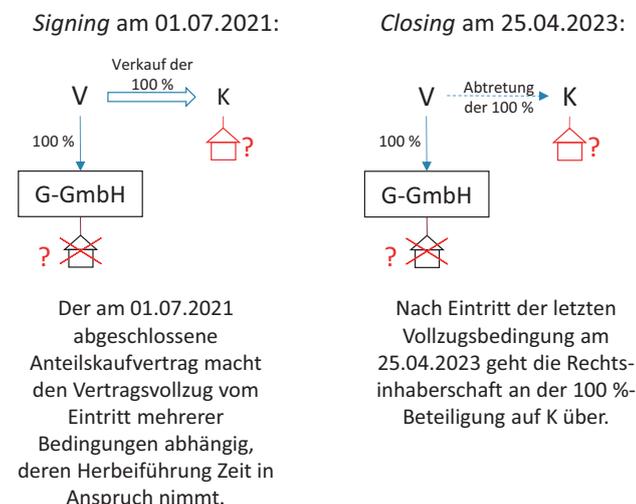


Abbildung 2: **Signing und Closing nach Verwaltungsansicht zwei Erwerbsvorgänge**

Wenn sich aus dem BFH-Urteil II R 44/18 ergeben hätte, dass das Grundstück stets nur einer Gesellschaft (d.h. stets nur einem grundwerbsteuerlichen Rechtsträger) zuzurechnen ist, gälte Folgendes:

- Ab *Signing* ist das Gesellschaftsgrundstück nur dem Anteilskäufer zuzurechnen.
- Ab *Signing* und damit bei *Closing* gehört das Grundstück nicht mehr zum Vermögen der G-GmbH.

Dies hätte bedeutet, dass der Halbsatz in § 1 Abs. 3 und Abs. 3a am Anfang „soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a und Abs. 2b nicht in Betracht kommt“ leerliefe. Die Ausführungen in Rn. 25 und 26 des BFH-Urteils II R 40/20 und in Rn. 13 und 14 des BFH-Urteils II R 33/20 deuten u.E. jedoch auf die gegenteilige Sichtweise hin, d.h., dass das Grundstück weiter – und damit auch im Zeitpunkt des *Closing* – dem Vermögen der G-GmbH zugerechnet bleibt.¹⁵ Denn nach dem Wortlaut von Rn. 25 S. 2 des BFH-Urteils II R 40/20 bzw. Rn. 13 S. 2 des BFH-Urteils II R 33/20 ist das Grundstück der Untergesellschaft (hier der G-GmbH), die es zuvor nach § 1 Abs. 1 (samt Verwertungsbefugnis) oder Abs. 2 GrEStG steuerbar erworben hatte, erst dann nicht mehr zuzurechnen, wenn diese Untergesellschaft das Grundstück nach § 1 Abs. 1 (samt Verwertungsbefugnis) oder Abs. 2 GrEStG steuerbar veräußert hat.

Auf Grundlage der anderen (sich u.E. aber nicht aus dem Wortlaut der zitierten Randnummern ergebenden) Sichtweise, wonach das Grundstück ab *Signing* nur dem Anteilskäufer K, also nicht mehr der G-GmbH zuzurechnen sei, wäre das *Closing* nicht nach § 1 Abs. 2b GrEStG steuerbar, weil das Grundstück ab *Signing* nach dieser Sichtweise nicht mehr zum Vermögen der G-GmbH gehört. Dass der BFH und die Finanzverwaltung diese Rechtsfolge zu ziehen bereit sein könnten, erscheint, weil dann § 1 Abs. 2a, Abs. 2b GrEStG in den Fällen eines vorangegangenen oder zeitgleichen *Signing* keinen Anwendungsbereich mehr hätten, kaum vorstellbar. Das nach dieser Sichtweise anzunehmende „Zurückfallen“ des Grundstücks vom Anteilskäufer K an die G-GmbH lässt sich den BFH-Urteilen nicht entnehmen; sollte dennoch ein solches „Zurückfallen“ angenommen

werden, würde u.E. allein dadurch, d.h. durch einen Rechtsträgerwechsel vom Anteilskäufer zur G-GmbH – weil kein Tatbestand erfüllt wäre – keine Grunderwerbsteuer ausgelöst werden.

4. Keine Doppelzurechnung eines Gesellschaftsgrundstücks bei Verschaffung der Verwertungsbefugnis (BFH, 14.12.2022 – II R 40/20)

Im dem BFH-Urteil II R 40/20 vom 14.12.2022 zugrunde liegenden (hier abgewandelt und vereinfacht dargestellten) Sachverhalt hatte die Klägerin mit Vertrag vom 19.4.2004 von Mutter-alt im Wege eines „share deal“ deren 100%ige Beteiligung an der DN AG erworben, welche wiederum über jeweils 100%-Beteiligungen mittelbar an drei GmbHs (im Folgenden wird nur eine GmbH berücksichtigt, „S GmbH“) beteiligt war, zu deren Vermögen in Deutschland belegene Grundstücke in diversen Finanzamtsbezirken gehörten. Mit Verträgen vom 20.12.2002 waren Treuhandvereinbarungen zwischen der Mutter-alt und der S GmbH bezüglich der Vermögensgegenstände letzterer geschlossen worden, sodass der Mutter-alt als Treugeber ein jederzeitiger Herausgabeanspruch eingeräumt worden war, dessen Geltendmachung, genauso wie die Beendigung der Treuhandverträge, zu einem Eigentumsübergang führen sollte.

Im Vertrag vom 19.4.2004 wurde auch die Übernahme der Treuhandverträge zwischen Mutter-alt und der S GmbH im Wege eines „asset deal“ durch eine neue GmbH („S-Asset-GmbH“) vereinbart.

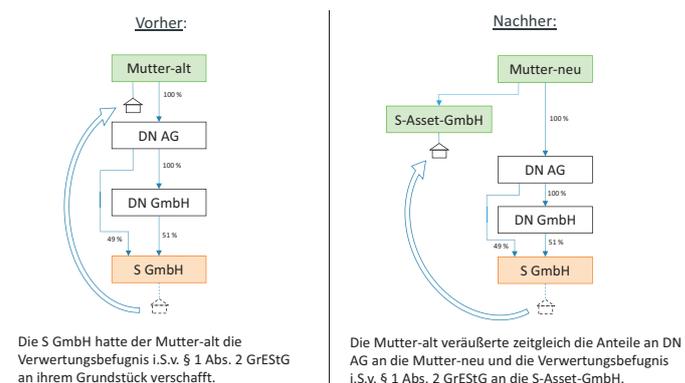


Abbildung 3: **Verschaffung der Verwertungsbefugnis an einen anderen vor Anteilsvereinigung**

Nach Ansicht des BFH, der insoweit die Ausführungen des FG¹⁶ bestätigt,¹⁷ hat der *Share Deal* vom 19.4.2004 nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG verwirklicht, weil zu diesem Zeitpunkt die Grundstücke nicht mehr zu den Vermögen der S GmbH und damit von vornherein auch nicht zum Vermögen der DN AG i.S.v. § 1 Abs. 3 GrEStG „gehörten“, was daraus folgt, dass sie bereits zuvor Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder Abs. 2 GrEStG gewesen waren.¹⁸ Denn die Vereinbarung der Treu-

¹⁴ Weil das *Signing* vor dem 21.12.2022 und damit vor Inkrafttreten des JStG 2022 erfolgt war, ist die ab dem 21.12.2022 wirksame Neuregelung in § 16 Abs. 4a, Abs. 5 S. 2 GrEStG auf diesen Beispielfall in verfassungskonformer Auslegung nicht anzuwenden. Andernfalls läge ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot vor, weil der Gesetzgeber rückwirkend eine Frage zur Auslegung des „soweit“-Halbsatzes in § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG entschieden hätte, wofür nach BVerfG, 17.12.2013 – 1 BvI 5/08, BGBl. I 2014, 255, ausschließlich die Fachgerichtsbarkeit zuständig ist.

¹⁵ Bei *Signing* nach dem 20.12.2022 gilt dies ebenfalls. Zu § 16 Abs. 4a, Abs. 5 S. 2 GrEStG vgl. die Podcast-Folge PropTax #4/2022; Broemel/Mörwald, DStR 2023, 73.

¹⁶ FG Hessen, 12.11.2020 – FG 5 K 2582/11, EFG 2021, 477.

¹⁷ Der BFH hatte das Urteil des FG aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben.

¹⁸ Die Ausführungen des BFH entsprechen diesbezüglich wortgleich denjenigen in seinem Urteil BFH, 14.12.2022 – II R 33/20.

handverhältnisse hätte der Mutter-alt zumindest die Verwertungsbefugnis i.S.v. § 1 Abs. 2 GrEStG an den Grundstücken verschafft.^{19, 20} Nach Auffassung des BFH ist es, „da dieser Steuertatbestand ebenso wie die Tatbestände des § 1 Abs. 1, Abs. 2a (heute auch Abs. 2b), Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG den wirtschaftlichen Zugriff auf das Grundstück zu erfassen suchen, ... gerechtfertigt, bei Auseinanderfallen von Eigentum und Verwertungsbefugnis die Zurechnung eines Grundstücks für Zwecke jener Erwerbstatbestände an die Verwertungsbefugnis und nicht mehr an das wirtschaftlich bedeutungslos gewordene Eigentum anzuknüpfen“.

Umgekehrt folgt aus den BFH-Urteilen II R 40/20 und II R 33/20, dass ein Grundstück für die Zwecke von § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG weiterhin zum Vermögen der Gesellschaft gehört, wenn die Gesellschaft lediglich das Grundstückseigentum, nicht jedoch die Verwertungsbefugnis auf einen anderen übertragen hat.²¹

Nach dem BMF-Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Novellierung des GrEStG (Stand: 15.6.2023), § 1a Abs. 3 GrEStG-E, soll es ab 1.1.2024 in den Fällen von § 1 Abs. 2 GrEStG zur zweifachen Zurechnung des Grundstücks kommen.

5. Vorsorgliche Berücksichtigung aller denkbaren Sichtweisen bei Abgabe von GrESt-Anzeigen

Die BFH-Urteile II R 33/20 und II R 40/20 sind bis Redaktionsschluss nicht im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht worden. Es ist auch noch kein gleich lautender Länder-Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder veröffentlicht worden, in dem die Obersten Finanzbehörden der Länder nach Veröffentlichung dieser BFH-Urteile ihre Sichtweise zur Grundstückszurechnung erläutern. Damit ist aber wohl in Kürze zu rechnen. Zumindest bevor eine Veröffentlichung im Bundessteuerblatt Teil II erfolgt oder gleich lautende Länder-Erlasse zu den Zurechnungsfragen veröffentlicht werden, empfiehlt es sich, höchst vorsorglich Grunderwerbsteuer-Anzeigen nach §§ 18 bis 20 GrEStG rechtzeitig und in allen Teilen vollständig bei allen nach den in Betracht kommenden Sichtweisen der Grundstückszurechnung potenziell zuständigen Finanzämtern (Grunderwerbsteuerstellen) einzureichen (ggf. auch noch nach Veröffentlichung dieser neuen Länder-Erlasse; denn nach Verwaltungsansicht verschaffen solche Erlasse den Steuerpflichtigen keinen Vertrauensschutz). Nach dem gleich lautenden Länder-Erlass vom 1.3.2016,²² Rn. 5, Beispiel 2, sind Grundstücke von Untergesellschaften allein aufgrund mindestens 95%iger (seit dem 1.7.2021 mindestens 90%iger, in den Fällen von § 23 Abs. 21 und Abs. 22 GrEStG mindestens 95%iger) Beteiligung der obersten Gesellschaft der Beteiligungskette zuzurechnen, so dass die Voraussetzungen von § 17 Abs. 3 GrEStG in Bezug auf diese oberste Gesellschaft zu prüfen sind. Auf Grundlage des Wortlauts der Rn. 25f. bzw. Rn. 13f. der BFH-Urteile II R 40/20 und II R 33/20 liegt es u.E. wie oben ausgeführt sehr viel näher, die Voraussetzungen von § 17 Abs. 3 GrEStG in Bezug auf jede Gesellschaft zu prüfen, die ein oder mehrere Grundstücke nach § 1 Abs. 1 GrEStG (samt der Grunderwerbsteuerlichen Verwertungsbefugnis) oder nach § 1 Abs. 2

GrEStG steuerbar erworben und noch nicht wieder veräußert hatte.²³ Dies entspricht aber möglicherweise nicht dem Verständnis der obersten Finanzbehörden der Bundesländer, d.h. die Finanzverwaltung wird möglicherweise eine Grundstückszurechnung bei derjenigen Obergesellschaft vornehmen, die zuletzt einen der Tatbestände in § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht hatte.

II. Verminderung des Anteils am Vermögen einer KG (BFH, 12.1.2022 – II R 4/20)

1. Minderung des Anteils am Vermögen der Gesamthand i.S.v. § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG

Mit Urteil II R 4/20 vom 12.1.2022²⁴ entschied der BFH, dass eine Anteilsminderung i.S.v. § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG durch Veräußerung des Gesellschaftsanteils selbst bewirkt werden kann oder auch durch anderweitige Vereinbarungen, wenn es dadurch bei im Übrigen unveränderter bürgerlich-rechtlicher Beteiligung am Gesamthandsvermögen wirtschaftlich zu einer Beschränkung oder Aufgabe der Beteiligung am wirtschaftlichen Wert des Gesellschaftsanteils und somit an der Teilhabe am Wert des eingebrachten Grundstücks kommt.

Im September 2008 verkauften jeweils zu 100% von den Kindern des Z gehaltene KGs ihre inländischen Grundstücke an die von Z zu 100% gehaltene KG (Klägerin). Die veräußernden KGs waren bereits seit mehr als fünf Jahren Eigentümer der im September 2008 an die KG des Z verkauften Grundstücke. Im Dezember 2008 übertrug Z einen 94%igen Anteil an seiner KG auf den bisher nicht beteiligten E. Z trat zudem die aus dem ihm verbliebenen 6%igen Anteil an der KG resultierende Gewinn- und Verlustbeteiligung bis zum 31.12.2013 an E ab. Darüber hinaus unterbreitete Z am selben Tag ein bis zum 30.6.2014 für Z unwiderrufliches notariell beurkundetes Angebot auf Abschluss eines Kauf- und Abtretungsvertrags über den ihm verbliebenen 6%igen Kommanditanteil.

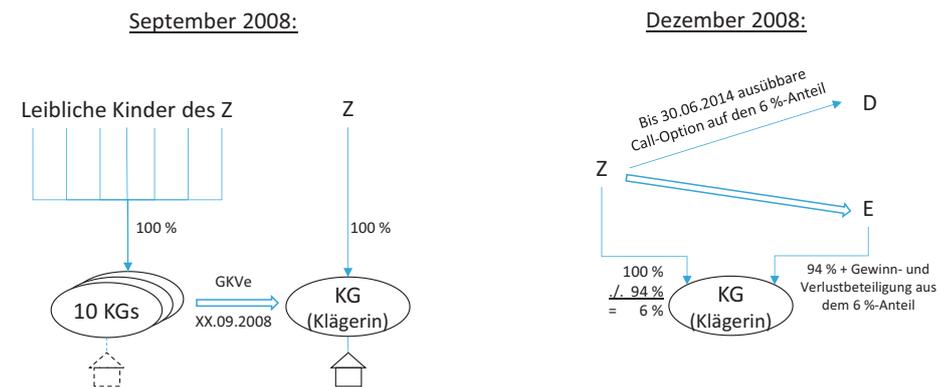


Abbildung 4: Verminderung des Anteils am Vermögen der Gesamthand

19 Vgl. dazu auch BFH, 20.4.2016 – II R 54/14, BStBl. II 2016, 715, Rn. 10f.
 20 Bei bloßer Verschaffung der Verwertungsbefugnis ist § 1 Abs. 2 GrEStG einschlägig; wenn die Verträge vom 20.12.2002 so ausgelegt würden, dass neben der Verwertungsbefugnis an den Grundstücken der Mutter-alt auch entsprechende Übereignungsansprüche verschafft worden sind, wäre nicht § 1 Abs. 2 GrEStG, sondern § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG einschlägig.
 21 Denn gemäß Rn. 25 S. 2 bzw. Rn. 13 S. 2 endet die Zurechnung eines zuvor nach § 1 Abs. 1 (den Erwerb der Verwertungsbefugnis einschließenden) oder Abs. 2 GrEStG steuerbar erworbenen Grundstücks zum Vermögen der Gesellschaft nur, wenn ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 (den Erwerb der Verwertungsbefugnis einschließenden) oder Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht.
 22 Vgl. BStBl. I 2016, 282.
 23 Wobei im Falle der unter § 1 Abs. 1 GrEStG fallenden Veräußerung die Grunderwerbsteuerliche Verwertungsbefugnis wieder veräußert worden sein muss.
 24 Vgl. BFH, 12.1.2022 – II R 4/20, BStBl. II 2022, 521.

Das FA sah die fünfjährige Mindest-Nachbehaltens-Frist in § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG als in voller Höhe verletzt an. In erster Instanz entschied auch das FG Köln,²⁵ dass sich der Anteil des Z an seiner KG innerhalb der Nachbehaltensfrist i.S.v. § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG in voller Höhe auf 0% vermindert habe. Zum einen sei der Anteil des Z an der KG um 94% gemindert worden, als Z im Dezember 2008 94% seiner Anteile an E veräußert hat. Zum anderen habe Z auch über den noch bei ihm verbliebenen Kommanditanteil in Höhe von 6% verfügt, indem er D ein von ihm unwiderrufliches notarielles Kaufangebot gemacht hat und seine Gewinn- und Verlustbeteiligung aus dem 6%igen Kommanditanteil an E abgetreten hat. Die sog. Nachbehaltensfrist i.S.v. § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG sei auch nicht, wie die KG vorgetragen hatte, um die Zeiten zu kürzen, in denen die Kinder des Z an den veräußernden KGs zu 100% beteiligt waren.

Der BFH entschied, dass die Befreiung nach § 6 Abs. 3 S. 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 S. 1 GrEStG nur in Höhe von 94% nicht zu gewähren sei. Im Grundsatz komme es zwar in Betracht, dass einem Gesamthänder aufgrund schuldrechtlicher Vereinbarungen sein Anteil am wirtschaftlichen Wert des Gesamthandsvermögens nicht mehr zuzurechnen sei. Jedoch hätten weder das für eine gewisse Zeit unwiderrufliche Kaufangebot an D noch die Abtretung der Gewinn- und Verlustbeteiligung aus dem 6%igen Kommanditanteil an E noch beide Maßnahmen in einer Gesamtschau zu einer Änderung der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen in Höhe der restlichen 6% geführt. Durch das Kaufangebot sei das Risiko einer Wertminderung nicht auf D übergegangen. Die Abtretung der Gewinn- und Verlustbeteiligung hatte nach dem Gesellschaftsvertrag der KG keine Auswirkung auf die Verteilung des Abwicklungsgewinns und Reinvermögens. Auch nach Verschiebung der Gewinn- und Verlustzurechnung von Z an E betrug der Anteil des Z am Gesamthandsvermögen der KG weiterhin 6%.

Eine teleologische Reduktion von § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG komme nicht in Betracht. Denn § 1 Abs. 2a S. 7 GrEStG sehe ausdrücklich eine Regelung für den Fall vor, dass die Nachbesteuerung nach § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG durch einen weiteren, nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbaren Erwerbsvorgang ausgelöst wird. Danach kommt es, wenn § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in einem Rechtsakt verwirklicht wird, bei dem weiteren steuerbaren Vorgang zu einer Anrechnung bei der Bemessungsgrundlage.

2. Keine dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Gesellschaftsvermögen

Ohne Auswirkung auf die Entscheidung führt der BFH in Rn. 18 des Urteils II R 4/20 aus, dass der BFH in Zusammenhang mit §§ 5, 6 GrEStG begrifflich nicht mehr an der Anknüpfung an die „dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Gesellschaftsvermögen“ festhalte. Der BFH zieht insoweit die BGH-Rechtsprechung zur Teilrechtsfähigkeit einer GbR und der Beteiligung eines Gesamthänders über die Gesamthandschaft an deren Vermögen für die Zwecke von §§ 5, 6 GrEStG nach.²⁶

Trotz Anerkennung, dass Personengesellschafter nach der seit 2001 bestehenden BGH-Rechtsprechung am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft nicht dinglich mitberechtigt sind, Träger des Gesamthandsvermögens vielmehr die Personengesellschaft selbst ist, äußert der BFH keinen Zweifel an der Anwendbarkeit von §§ 5, 6 GrEStG auf Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaft und Personengesellschafter sowie ganz oder teilweise beteiligungsidentischen Personengesellschaften. Der Sachverhalt, über den

der BFH im Urteil II R 4/20 entschied, ereignete sich im Jahr 2008. Streitgegenstand war allerdings nicht der ursprünglich die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 3 S. 1 GrEStG gewährende Bescheid, sondern der die Steuerbefreiung aufgrund Verminderung des Anteils am Vermögen der Gesamthand i.S.v. § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG zurücknehmende Änderungsbescheid.²⁷

Mit Wirkung ab 1.1.2024 werden die das Gesamthandsprinzip für BGB-Gesellschaften regelnden §§ 718, 719 BGB durch § 713 BGB n.F. ersetzt werden.²⁸ Danach „sind die Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder durch die Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten Vermögen der Gesellschaft“. Nach der Gesetzesbegründung²⁹ „ist das Gesamthandsprinzip unter dem Gesichtspunkt der Vermögenstrennung mit Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft entbehrlich geworden und hat sich folglich der dogmatische Ausgangspunkt von § 718 BGB überholt. § 713 BGB-E stellt daher klar, dass das dem gemeinsamen Zweck gewidmete wie auch das daraufhin erworbene Vermögen nicht den Gesellschaftern zur gesamten Hand, sondern der Gesellschaft selbst gehört“. Das Inkrafttreten von § 713 BGB n.F. zum 1.1.2024 stellt mithin keine materiell-rechtliche Änderung dar. Der Gesetzgeber zeichnet nur nach, was aufgrund der BGH-Rechtsprechung seit dem BGH-Urteil ARGE Weißes Ross II ZR 331/00 vom 29.1.2001³⁰ sowie so bereits gilt.

Ungeachtet dessen wird vielfach davon ausgegangen, dass das GrEStG zum 1.1.2024 an das MoPeG angepasst werden müsse.³¹ Auch nach unserer Ansicht ist es wünschenswert, dass der Gesetzgeber eindeutige Regelungen trifft, ob bzw. inwieweit das Inkrafttreten des MoPeG zum 1.1.2024 Auswirkungen auf die Anwendung des GrEStG (insbesondere auf §§ 5, 6, 7 Abs. 2, Abs. 3 GrEStG) hat. Für den Fall, dass es nicht zu einer grundlegenden Änderung des GrEStG kommt, wäre es wünschenswert, dass der Gesetzgeber eindeutig regelt, dass am 31.12.2023 noch nicht abgelaufene bzw. ablaufende Nachbehaltens-Fristen i.S.v. § 5 Abs. 3, § 6 Abs. 3 S. 2 und § 7 Abs. 3 GrEStG nicht allein aufgrund des Inkrafttretens des § 713 BGB n.F. am 1.1.2024 als verletzt gelten. Nach unserer Rechtsauffassung blieben §§ 5, 6, 7 Abs. 2 und Abs. 3 GrEStG jedoch über den 1.1.2024 hinaus unverändert anwendbar, auch wenn der Gesetzgeber keine Neuregelung oder klarstellende Regelung verabschieden sollte.

Nach dem BMF-Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Novellierung des GrEStG (Stand: 15.6.2023) sollen §§ 6, 6a und 7 Abs. 2 und 3 GrEStG aufgehoben und § 5 GrEStG grundlegend geändert werden. § 5 Abs. 1 GrEStG-E sieht eine vom Gleichbleiben des bestimmenden Einflusses über das Grundstück abhängige Vergünstigung für grund-

25 Vgl. FG Köln, 27.3.2019 – 5 K 1953/16, EFG 2020, 1701.

26 Vgl. z. B. BGH, 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341, BB 2001, 374, und BGH, 25.9.2006 – II ZR 218/05, BB 2006, 2490, unter I.2.; BGH, 4.12.2008 – V ZB 74/08, BGHZ 179, 102, BB 2009, 346 m. BB-Komm. *Reymann*, unter IV.3.b, und BGH, 20.5.2016 – V ZB 142/15, BB 2016, 2637, Rn. 11.

27 Gemäß § 351 Abs. 1 AO war die ursprüngliche Gewährung der Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 3 S. 1 GrEStG – weil vom FA bereits bindend festgestellt (vgl. FG Köln, 27.3.2019 – 5 K 1953/16, EFG 2020, 1701, Rn. 5) – nicht zu überprüfen.

28 Zum 1.1.2024 tritt das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) vom 10.8.2021, BGBl. Teil I 2021, 3436 in Kraft.

29 Vgl. BT-Drs. 19/27635, 148.

30 Vgl. BGH, 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341, BB 2001, 374.

31 So z. B. Arbeitskreis Grunderwerbsteuer des Instituts für Steuerrecht der Universität Leipzig, DStR 2023, 729; vgl. auch *Röder*, DStR 2023, 1085, 1094, nach dessen Ansicht „sich die Grunderwerbsteuerliche Ungleichbehandlung von rechtsfähigen Personengesellschaften und von Kapitalgesellschaften nicht rechtfertigen lässt“. *Röder*, a. a. O., geht allerdings nicht darauf ein, dass mit dem „Verbot“ eigener Anteile in § 711 BGB n.F., dem Fortbestand des Mehrgesellschafter-Erfordernisses und der Möglichkeit der Anwachsung in § 712, § 712a BGB weiterhin erhebliche Unterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften bestehen bleiben.

erwerbsteuerbare Rechtsvorgänge im Zusammenhang mit Gesellschaften vor. § 5 Abs. 2, Abs. 3 GrEStG-E sehen grundstücksbezogen haltefristabhängige Vergünstigungen für Grundstücksübergänge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vor. § 5 GrEStG-E ist rechtsformneutral ausgestaltet.

III. Bestimmung des herrschenden Unternehmens i.S.v. § 6a GrEStG in Beteiligungsketten (BFH, 28.9.2022 – II R 13/20)

1. Beteiligung des bzw. eines herrschenden Unternehmens am zu begünstigenden Rechtsvorgang

Mit Urteil II R 13/20 vom 28.9.2022³² entschied der BFH, dass sich die Frage, welches Unternehmen sog. herrschendes Unternehmen und welche Gesellschaft sog. abhängige Gesellschaft im Sinne von § 6a GrEStG ist, nach dem jeweiligen Umwandlungsvorgang richte, für den die Steuer nach § 6a S. 1 GrEStG nicht erhoben werden soll. Unerheblich ist nach diesem BFH-Urteil, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist. Das Urteil II R 13/20 betrifft den folgenden Sachverhalt:

Ursprünglich war die Kl.-GmbH zu 100% an der grundbesitzenden D-GmbH beteiligt. Alleinige Gesellschafterin der Kl.-GmbH war die E-GmbH, die wiederum im alleinigen Anteilsbesitz der F-AG stand. Alle Gesellschaften waren Organgesellschaften derselben umsatzsteuerlichen Organkreises mit der F-AG als Organträgerin. Vormalig war die G-Stiftung umsatzsteuerliche Organträgerin gewesen, bis sie im Jahr 2008 25,1% ihrer Beteiligung an der F-AG verkaufte. Im Übrigen bestanden diese Beteiligungen seit mehr als fünf Jahren. Am 15.8.2011 wurde die Verschmelzung der D-GmbH auf die Kl.-GmbH im Handelsregister eingetragen und damit dinglich wirksam. Die Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG gewährte das FA zunächst nicht, weil die F-AG als oberste Rechtsträgerin aufgrund der vorherigen Organschaft mit der G-Stiftung nicht während der gesamten Vorbesitzzeit von fünf Jahren vor der Verschmelzung Unternehmerin im Sinne des UStG gewesen sei. In einem Änderungsbescheid stellte das FA fest, dass die F-AG herrschendes Unternehmen sei.³³ Das FA wies darauf hin, dass die Steuerbegünstigung mit Wirkung für die Vergangenheit u.a. dann entfalle, wenn die Mindestbeteiligung von 95% der F-AG an einer der am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften innerhalb von fünf Jahren nach der Verschmelzung unterschritten werde.

Die F-AG veräußerte vor Ablauf von fünf Jahren seit HR-Eintragung der Verschmelzung 26,8% ihrer Anteile an der E-GmbH an einen Dritten. Daraufhin änderte das FA den Feststellungsbescheid nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO und versagte die Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG, weil die F-AG als herrschendes Unternehmen nicht länger mittelbar über die E-GmbH zu mindestens 95% an der Kl.-GmbH beteiligt sei. Dieses Ergebnis verwunderte schon deshalb, weil – hätte die F-AG ihre Beteiligung an der E-GmbH unmittelbar vor dem Zeitpunkt der HR-Eintragung der Verschmelzung auf unter 95% abgesenkt – die E-GmbH von der Finanzverwaltung als herrschendes Unternehmen eingeordnet worden wäre. Warum dies anders sein sollte, wenn die F-AG ihre Beteiligung an der E-GmbH innerhalb der fünf Jahre nach dem Zeitpunkt der HR-Eintragung der Verschmelzung auf unter 95% abgesenkt hätte, ist u.E. nicht recht verständlich.

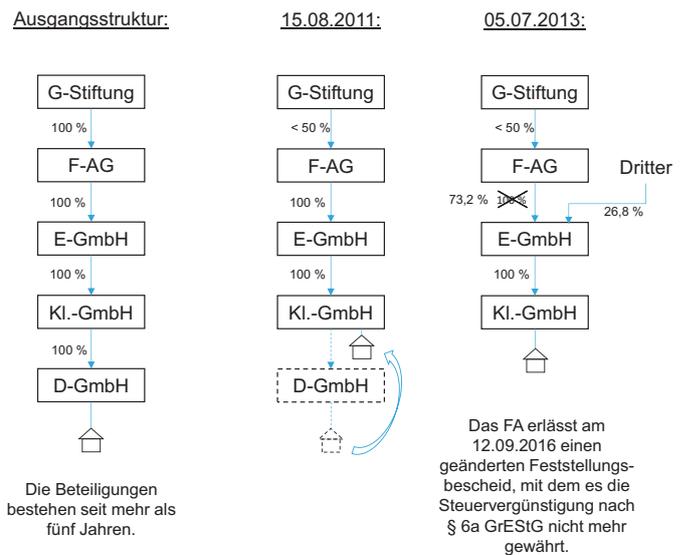


Abbildung 5: Verschmelzung der grundbesitzenden Tochter auf die Muttergesellschaft

In erster Instanz hatte das FG Düsseldorf mit Urteil 7 K 820/17 GE vom 20.5.2020³⁴ entschieden, dass das herrschende Unternehmen i.S.v. § 6a GrEStG nicht zwingend die Konzernspitze bzw. der oberste Rechtsträger in einer Beteiligungskette sein müsse, sondern auch eine abhängige Gesellschaft innerhalb eines Unternehmensverbands sein könne. Es sei allein entscheidend, dass ein Unternehmen innerhalb der genannten Fristen in der genannten Höhe an einer anderen Gesellschaft beteiligt war. Deshalb falle die Verschmelzung einer Tochter auf eine Muttergesellschaft bzw. auf einen Alleingesellschafter als natürliche Person in den Anwendungsbereich von § 6a GrEStG, auch wenn dadurch der Konzern beendet werde.

Der BFH bestätigte im Ergebnis das erstinstanzliche Urteil des FG Düsseldorf, jedoch mit einer anderen Begründung. Soweit das Gesetz von einem herrschenden Unternehmen spreche, sei zunächst – soweit vorhanden – das am steuerbaren Umwandlungsvorgang unmittelbar beteiligte Unternehmen gemeint.³⁵ An dem Umwandlungsvorgang seien – wie § 6a S. 3 GrEStG es voraussetze – die Kl.-GmbH als herrschendes Unternehmen und die D-GmbH als abhängige Gesellschaft beteiligt. § 6a S. 4 GrEStG schließe die Steuerbegünstigung nicht aus. Die Kl.-GmbH sei vor dem Umwandlungsvorgang mehr als fünf Jahre zu 100% an der D-GmbH beteiligt gewesen. Unerheblich sei, dass die Kl.-GmbH nach dem Umwandlungsvorgang nicht weitere fünf Jahre an der D-GmbH beteiligt blieb. Das sei umwandlungsbedingt nicht möglich gewesen, weil die D-GmbH aufgrund der Verschmelzung erloschen war.³⁶ Die Veräußerung der Anteile der F-AG an der E-GmbH innerhalb von fünf Jahren führe nicht zu einer Nachversteuerung. Sowohl die F-AG als auch die E-GmbH seien an dem steuerbaren Umwandlungsvorgang, für den nach § 6a S. 1 GrEStG die Steuer nicht erhoben wurde, nicht i.S.v. § 6a S. 3 GrEStG beteiligt gewesen.

Diese Auslegung folge dem Wortlaut des § 6a S. 3 GrEStG, der ausdrücklich an den in Satz 1 genannten Rechtsvorgang anknüpfe und

32 Vgl. BFH, 28.9.2022 – II R 13/20, BFH/NV 2023, 225.

33 Dies entspricht der damaligen Verwaltungsverfahren in den Erlassen zu § 6a GrEStG vom 22.9.2020, BStBl. I 2020, 960, Rn. 3.1; zu den Erlassen zu § 6a GrEStG vom 23.5.2023 vgl. unten in Ziffer III. 2. am Ende.

34 Vgl. FG Düsseldorf, 20.5.2020 – 7 K 820/17 GE, EFG 2020, 1332.

35 Vgl. BFH, 28.9.2022 – II R 13/20, BFH/NV 2023, 225, Rn. 20.

36 BFH, 28.9.2022 – II R 13/20, BFH/NV 2023, 225, Rn. 28.

verlange, dass „an dem dort genannten Rechtsvorgang“ ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften *beteiligt sind*. Seien ausgehend von dem steuerbaren Rechtsvorgang nach § 6a S. 1 GrEStG bereits ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft beteiligt, sei die erste Alternative des § 6a S. 3 GrEStG erfüllt und bedürfe es keines Rückgriffs auf die zweite Alternative. Dies gelte unabhängig davon, ob noch weitere herrschende Unternehmen und/oder abhängige Gesellschaften vorhanden sind.³⁷ Werde in einem dreistufigen Konzern mit Mutter-, Tochter- und Enkelgesellschaft die Enkelgesellschaft auf die Tochtergesellschaft verschmolzen, müsse das

Verhältnis der an dem Verschmelzungsvorgang beteiligten Gesellschaften gesondert betrachtet werden. Die Tochtergesellschaft sei in einem solchen Falle das herrschende Unternehmen, die Enkelgesellschaft die abhängige Gesellschaft. Beide seien am steuerbaren Rechtsvorgang i.S.v. § 6a S. 3 GrEStG beteiligt. Unerheblich sei, dass die Muttergesellschaft zugleich unmittelbar die Tochter- und mittelbar die Enkelgesellschaft beherrscht, denn sie sei an dem Rechtsvorgang i.S.d. § 6a S. 3 GrEStG nicht beteiligt.³⁸

Nach Auffassung des BFH ist, soweit das Gesetz das herrschende Unternehmen anspricht, zunächst – soweit vorhanden – das am steuerbaren Umwandlungsvorgang unmittelbar beteiligte Unternehmen gemeint. Dies bedeutet, dass für die Bestimmung des herrschenden Unternehmens § 6a S. 3 Var. 1 GrEStG der Regelung in § 6a S. 3 Var. 2 vorgeht.

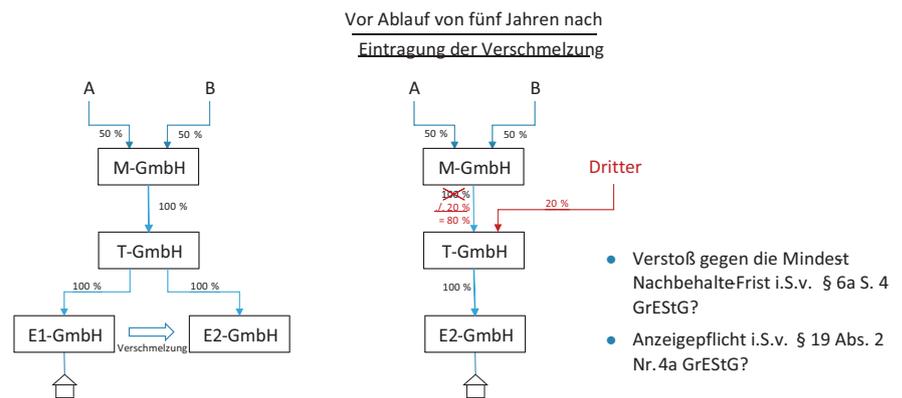
In den auf der Internet-Seite des BMF veröffentlichten gleich lautenden Länder-Erlassen vom 25.5.2023, Tz. 3.1, haben sich die obersten Finanzbehörden der Länder dieser Auffassung des BFH angeschlossen. Dabei bleiben die obersten Finanzbehörden der Bundesländer bei ihrer Ansicht, dass das für den zu begünstigenden Umwandlungsvorgang relevante herrschende Unternehmen auf den Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister zu bestimmen sei.

2. Keine Beteiligung des bzw. eines herrschenden Unternehmens am zu begünstigenden Rechtsvorgang

Nicht entschieden hat der BFH, wie bei Anwendung von § 6a S. 3 Var. 2 GrEStG in Fällen, in denen der Gesellschafter nicht selbst an dem Umwandlungsvorgang beteiligt ist, das herrschende Unternehmen bestimmt werden soll. Diese Fallkonstellation lässt sich wie folgt veranschaulichen:

Die T-GmbH ist seit mehr als fünf Jahren zu 100 % an der grundbesitzenden E1-GmbH und an der E2-GmbH beteiligt. Alleingesellschafterin der T-GmbH ist seit mehr als fünf Jahren die M-GmbH. Sowohl die T-GmbH als auch die M-GmbH sind wirtschaftlich tätig. Wird die E1-GmbH auf die E2-GmbH verschmolzen, fällt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG Grunderwerbsteuer an.

§ 6a S. 3 Var. 1 GrEStG ist nicht einschlägig, weil an dieser Verschmelzung kein herrschendes Unternehmen beteiligt ist. Die Befreiung nach § 6a S. 1 GrEStG gilt jedoch auch dann, wenn an dem steuerbaren Umwandlungsvorgang ausschließlich mehrere von demselben herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind.



Nach den auf der Internet-Seite des BMF veröffentlichten gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Bundesländer zu § 6a GrEStG vom 25.5.2023 „ist ausgehend von dem Umwandlungsvorgang der in der Beteiligungskette am nächsten stehende (unterste) Rechtsträger, der die Voraussetzungen nach § 6a S. 3 und 4 GrEStG erfüllt, das herrschende Unternehmen. Auch hier ist unerheblich, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist“. Auch wenn der BFH zu dieser Fallkonstellation im Urteil II R 13/20 keine Aussage trifft, ist denkbar, dass der BFH auch im Anwendungsbereich von § 6a S. 3 Var. 2 GrEStG auf den in der Beteiligungskette den an der Umwandlung beteiligten Gesellschaften am nächsten stehenden Rechtsträger abstellen könnte, der selbst oder abgeleitet wirtschaftlich tätig ist und die Fristen von § 6a S. 4 GrEStG erfüllt.

U.E. ergibt sich aus dem Wortlaut von § 6a GrEStG nicht, dass es in Bezug auf die von der Grunderwerbsteuer zu befreiende Umwandlung stets nur *ein* herrschendes Unternehmen gibt und dass dieses herrschende Unternehmen auf den Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister bestimmt werden muss. § 6a S. 3 GrEStG verlangt lediglich das Vorhandensein *eines* (im Sinne von *irgendeines*) herrschenden Unternehmens, § 6a S. 4 GrEStG spricht mit „das herrschende Unternehmen“ jedes der mehreren herrschenden Unternehmen isoliert an. U.E. reicht es für die Aufrechterhaltung der Befreiung nach § 6a GrEStG aus, dass während des nachgelagerten Fünf-Jahres-Zeitraums zumindest eine der beiden Gesellschaften, d.h. entweder die T-GmbH oder die M-GmbH durchgehend zu mindestens 95 % an der E2-GmbH beteiligt bleibt.

IV. Dreiecksbeziehung mit abgekürztem Übertragungsweg (BFH, 23.2.2021 – II R 22/19)

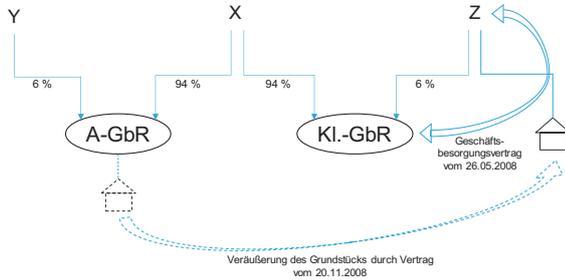
1. Tatsächlich verwirklichter Sachverhalt

An der ursprünglich das Grundstück haltenden A-GbR waren X zu 94 % und Y zu 6 % beteiligt. X ist zudem zu 94 % an der Kläger-GbR beteiligt; die restlichen 6 % der Anteile an der Kläger-GbR hält Z. Z und die Kläger-GbR schlossen am 26.5.2008 einen Geschäftsbesorgungsvertrag, wonach Z das Grundstück für die Kläger-GbR halten, nach ihren Anweisungen verwalten, alle Nutzungen und Lasten an sie heraus- bzw. weitergeben, an sie berichten, alle

37 BFH, 28.9.2022 – II R 13/20, BFH/NV 2023, 225, Rn. 21.

38 BFH, 28.9.2022 – II R 13/20, BFH/NV 2023, 225, Rn. 25.

das Grundstück betreffenden Vorgänge, Konten und Zahlungen offenlegen und auf ihr Verlangen herausgeben sollte. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 20.11.2008 veräußerte die A-GbR das Grundstück an Z.



- § 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 GrEStG (+) im Verhältnis zwischen A-GbR und Z
- § 1 Abs. 2 GrEStG (+) im Verhältnis zwischen Z und Kl.-GbR („im unmittelbaren Anschluss“ an den Grundstückserwerb durch Z), Nichterhebung nach § 5 Abs. 2 GrEStG i.H.v. 6 %

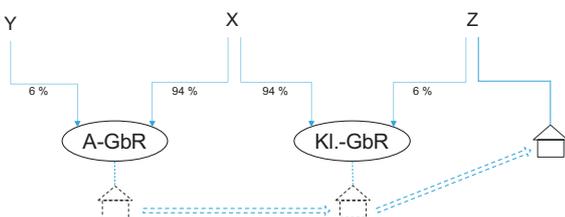
Abbildung 7: Die tatsächlich verwirklichte Transaktion

Das FA setzte Grunderwerbsteuer sowohl gegenüber Z als auch gegenüber der Kläger-GbR fest. Bemessungsgrundlage für die gegenüber der Kläger-GbR festgesetzte Grunderwerbsteuer war der von der Kläger-GbR an Z zu erstattende Kaufpreis zuzüglich der dem Z ebenfalls zu erstattenden Grunderwerbsteuer. Im Hinblick auf die 6%ige Beteiligung des Z an der Kläger-GbR ließ das FA die Grunderwerbsteuer unerhoben (d.h. in Höhe von 6 %).

2. Nicht verwirklichte Alternativgestaltung

Der BFH³⁹ zeigt auf, dass das rechtliche und wirtschaftliche Ergebnis der Geschäfte anders und grunderwerbsteuerrechtlich günstiger zu erreichen gewesen wäre. Die A-GbR hätte das Grundstück an die Kläger-GbR veräußern müssen. Die Kläger-GbR hätte das Grundstück anschließend auf Grundlage eines Treuhandvertrags an Z übereignen müssen.

Alternative:



- § 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 GrEStG (+) im Verhältnis A-GbR/Kl.-GbR, Nichterhebung nach § 6 Abs. 3 GrEStG i.H.v. 94 %
- § 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 GrEStG (+) im Verhältnis Kl.-GbR/Z, Nichterhebung nach § 6 Abs. 2 GrEStG i.H.v. 6 %

Abbildung 8: Die tatsächlich nicht verwirklichte Alternativ-Transaktion

Der Rechtsträgerwechsel zwischen A-GbR und Kläger-GbR wäre gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 GrEStG in Höhe von 94% begünstigt gewesen. Zu einer Übertragung der Verwertungsbefugnis i.S.v. § 1 Abs. 2 GrEStG wäre es nicht gekommen; diese hätte die Kl.-GbR anlässlich der Übertragung des Grundstücks auf Z zurückbehalten.

3. Irrelevanz der nicht verwirklichten Alternativgestaltung

Der BFH stellt fest, dass die Besteuerung des tatsächlich umgesetzten Leistungswegs nicht durch diejenige eines fiktiven Sachverhalts ersetzt werden könne. Der Streitfall erlaube keine Zusammenschau. Zu einer Besteuerung entsprechend derjenigen, zu der es gekommen wäre, wenn die Alternativgestaltung umgesetzt worden wäre, könne es nicht kommen, weil für Grund und Umfang von Steuerbefreiungen grundsätzlich die tatsächlich verwirklichten Erwerbsvorgänge getrennt zu betrachten seien.⁴⁰

Vor Umsetzung einer gewünschten Umstrukturierung sind alternative Schritte zur Erreichung des gewünschten Umstrukturierungsziels daraufhin zu untersuchen, ob sie zu günstigeren grunderwerbsteuerrechtlichen Rechtsfolgen führen. Nach Umsetzung bestimmter Umstrukturierungsschritte kann es zu keiner grunderwerbsteuerlichen Behandlung kommen, die bei Umsetzung einer Alternativgestaltung zur Anwendung gelangt wäre.⁴¹

V. Keine Grunderwerbsteuer auf die Gegenleistung für sog. Scheinbestandteile (BFH, 23.2.2022 – II R 45/19 und BFH, 25.1.2022 – II R 36/19)

1. Weihnachtsbaumkulturen und Forstbäume als Scheinbestandteile

Mit den Urteilen II R 45/19 vom 23.2.2022⁴² und II R 36/19 vom 25.1.2022⁴³ hat der BFH entschieden, dass – weil Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nur diejenigen Leistungen seien, die für den Erwerb des Grundstücks im Sinne des bürgerlichen Rechts zu erbringen sind – eine Gegenleistung für Scheinbestandteile nicht zur Bemessungsgrundlage gehört. Gehölze seien Scheinbestandteile, wenn bereits zum Zeitpunkt der Aussaat oder Pflanzung vorgesehen war, sie wieder von dem Grundstück zu entfernen.

Mit Urteil II R 45/19 vom 23.2.2022 entschied der BFH dies für sog. Weihnachtsbaumkulturen, mit Urteil II R 36/19 vom 25.1.2022 für Forstbäume. Das Grundstück im bürgerlichen Rechtsinne umfasse nach §§ 94, 95 BGB auch seine wesentlichen Bestandteile, soweit es sich nicht um Scheinbestandteile handelt, d.h. Sachen, die gemäß § 95 Abs. 1 S. 1 BGB nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind.⁴⁴ Eine Verbindung erfolge zu einem vorübergehenden Zweck, wenn ihre spätere Aufhebung von Anfang an beabsichtigt ist. Maßgeblich sei der innere Wille des Einfügenden im Zeitpunkt der Verbindung der Sache, wobei dieser innere Wille mit dem nach außen in Er-

39 Vgl. BFH, 23.2.2021 – II R 22/19, BStBl. II 2021, 636, Rn. 30.

40 Vgl. BFH, 23.2.2021 – II R 22/19, BStBl. II 2021, 636, Ls. 2 und Rn. 30.

41 Dass es für die Besteuerung auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt und nicht auf möglicherweise steuerlich günstigere – aber nicht umgesetzte – Alternativ-Gestaltungen ankommt, ist keine Besonderheit des Grunderwerbsteuerrechts. So gilt dies nach BFH, 24.1.2018 – I R 48/15, BStBl. II 2019, 45, BB 2018, 1650 m BB-Komm. von Glasenapp, und FG Münster, 30.12.2021 – 4 K 1512/15 F, EFG 2022, 538, BB 2022, 1777 m. BB-Komm. Otto, auch im Anwendungsbereich von §§ 21, 22 UmwStG.

42 Vgl. BFH, 23.2.2022 – II R 45/19, BFH/NV 2022, 1127.

43 Vgl. BFH, 25.1.2022 – II R 36/19, BFH/NV 2022, 1397.

44 Gemäß § 95 Abs. 2 BGB „gehören Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt sind, [ebenfalls] nicht zu den Bestandteilen des Gebäudes“. Gemäß § 95 Abs. 1 S. 2 BGB ist zudem „ein Gebäude oder anderes Werk [nicht Bestandteil des Grundstücks], das in Ausübung eines Rechts an einem fremden Grundstück von dem Berechtigten mit dem Grundstück verbunden worden ist“.

scheinung tretenden Sachverhalt in Einklang zu bringen sein müsse. Einem vorübergehenden Zwecke stehe es

- weder entgegen, wenn die spätere Wiedertrennung erst nach langer Dauer zu erwarten ist,
- noch, wenn sie wegen der Art der eingefügten Sachen zwangsläufig zu deren Zerstörung führt.⁴⁵

Der BFH lässt offen, wie es zu beurteilen wäre, wenn trotz Kappen des aufstehenden Holzes der Baum als lebensfähiger Organismus bestehen bleibt und planmäßig wieder ausschlägt. Nach Ansicht des BFH nicht erforderlich ist es, dass der Wald durch entsprechend angeordnete Baumzeilen, ggf. auch mit typischerweise zur Holzgewinnung dienenden Arten bereits erkennen lässt, dass er für Zwecke späteren Holzeinschlags angelegt wurde.⁴⁶ Mit der forstwirtschaftlichen Zweckbestimmung „Abholzung“ wäre auch eine äußerlich ungeordnete Mischpflanzung vereinbar, denn sie kann ebenfalls der Holzproduktion dienen.

2. Massiv errichtete Gebäude als Scheinbestandteile

Der BFH bezieht sich auf die höchstrichterliche Rechtsprechung zu massiv errichteten Gebäuden: Auch im Falle eines nur zu einem vorübergehenden Zweck errichteten massiven Gebäudes sei es für die Einordnung als sog. Scheinbestandteil nicht erforderlich, dass die Scheinbestandteileigenschaft auf den ersten Blick sichtbar⁴⁷ und dass die spätere Wiedertrennung innerhalb eines überschaubaren Zeitraums zu erwarten sei.⁴⁸ Auch bei einem massiv errichteten Gebäude kommt es für die Frage, ob sie zu einem vorübergehenden Zweck mit einem Grundstück verbunden ist, „auf den Willen des Herstellers an, sofern dieser mit dem nach Außen in Erscheinung tretenden Sachverhalt in Einklang zu bringen ist“.⁴⁹

3. Bauwerke als Gebäude

Abzugrenzen davon, ob ein Gebäude zu einem vorübergehenden Zweck errichtet wurde und damit einen Scheinbestandteil darstellt, ist die Frage, ob ein Bauwerk bewertungs- und Grunderwerbsteuerrechtlich überhaupt ein Gebäude ist. Insoweit gelten andere Kriterien:

Ein Bauwerk muss, um für Zwecke des BewG und deshalb auch der Grunderwerbsteuer als Gebäude eingeordnet werden zu können, von einiger Beständigkeit sein. Insoweit kommt es allein auf die Beschaffenheit (Material) des Bauwerks an, nicht aber darauf, ob das Bauwerk nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet wurde.⁵⁰ Zur Beantwortung der Frage, ob Container als Gebäude (ggf. auf fremdem Grund und Boden i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG) einzuordnen sind, stellt der BFH auf eine auf Dauer angelegte Nutzung ab, von der auszugehen sei, wenn – am relevanten Besteuerungszeitpunkt⁵¹ – „[...] einzelne oder verbundene Container über einen Zeitraum von mindestens sechs Jahren am selben Ort gestanden [...]“ haben.⁵²

VI. Zusammenfassung

Aus den BFH-Urteilen II R 40/20 und II R 33/20, Rn. 25 f. bzw. Rn. 13 f., folgt nach unserem Verständnis, dass durch ein und denselben Anteilsübergang in Bezug auf dasselbe Grundstück nicht Grunderwerbsteuer gleichzeitig auf zwei oder mehr Ebenen einer Beteiligungskette anfallen kann, auch wenn das Grundstück der

Untergesellschaft gleichzeitig wegen Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG auch einer Obergesellschaft zuzuordnen sein kann.

In Rn. 18 des Urteils II R 4/20 ändert der BFH in Zusammenhang mit §§ 5 und 6 GrEStG – allerdings ohne Auswirkung auf die Entscheidung des zu beurteilenden Falls – seine bisherige Rechtsprechung zur Zuordnung des Gesamthandsvermögens einer GbR. Begrifflich hält der BFH nicht mehr an der Anknüpfung an die „dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Gesellschaftsvermögen“ fest. Trotz dinglicher Zuordnung des Gesamthandsvermögens zur GbR selbst stellt der BFH die Anwendbarkeit der Nichterhebungsvorschrift des § 6 GrEStG auf den im Jahr 2008 verwirklichten Streitfall nicht in Frage. Daraus folgt u.E., dass auf Grundlage dieses BFH-Urteils §§ 5, 6, 7 Abs. 2 und Abs. 3 GrEStG über den 1.1.2024 hinaus unverändert anwendbar blieben, wenn der Gesetzgeber (entgegen der derzeitigen Erwartung) vor dem 1.1.2024 keine Neuregelung und auch keine klarstellende Regelung in Kraft setzen sollte.

Im Urteil II R 13/20 vom 28.9.2022 hat der BFH entschieden, dass, soweit § 6a GrEStG das herrschende Unternehmen anspricht, zunächst – soweit vorhanden – das am steuerbaren Umwandlungsvorgang unmittelbar beteiligte Unternehmen gemeint sei. Der BFH zieht für die Bestimmung des herrschenden Unternehmens die Vorschrift des § 6a S. 3 GrEStG heran und wendet hierfür die erste Variante von § 6a S. 3 Var. 1 GrEStG an, die nach Ansicht des BFH der zweiten Variante von § 6a S. 3 Var. 2 vorgeht. Das Urteil II R 13/20 betrifft die Verschmelzung der grundbesitzenden Tochter- auf ihre Muttergesellschaft. Nicht entschieden hat der BFH, wie bei Anwendung von § 6a S. 3 Var. 2 GrEStG in Fällen, in denen der Gesellschafter nicht selbst an dem Umwandlungsvorgang beteiligt ist, das herrschende Unternehmen bestimmt werden soll. Es ist denkbar, dass der BFH im Anwendungsbereich von § 6a S. 3 Var. 2 GrEStG auf den in der Beteiligungskette den an der Umwandlung beteiligten Gesellschaften am nächsten stehenden Rechtsträger abstellen könnte, der selbst oder abgeleitet wirtschaftlich tätig ist und die Fristen von § 6a S. 4 GrEStG erfüllt.

Das BFH-Urteil II R 22/19 vom 23.2.2021 bekräftigt in Bezug auf Dreiecksbeziehungen mit abgekürztem Übertragungsweg, dass die Besteuerung des tatsächlich umgesetzten Leistungswegs nicht durch diejenige eines fiktiven Sachverhalts ersetzt werden kann.

45 Der Eigenschaft als Scheinbestandteil steht es nach Ansicht des BFH nicht entgegen, dass die Bäume beim Entfernen als lebende Organismen zerstört werden. Ebenso sei es unerheblich, ob ein nicht mehr lebensfähiger Rest des Baumes (Wurzel mit Baumstumpf) weiter mit dem Grundstück verbunden bleibe.

46 A.A. Brandenburgisches OLG, 24.8.2021 – 5 W 74/21, juris, Rn. 12, wonach „ein nach außen erkennbares Unterscheidungsmerkmal zu anderen Waldflächen“ erforderlich sei.

47 Vgl. BFH, 25.1.2022 – II R 36/19, BFH/NV 2022, 1397, Rn. 15: Allerdings müsse „der äußere Anschein damit [d.h. mit der Scheinbestandteileigenschaft] vereinbar sein“.

48 Der BFH verweist auf das BGH, 16.11.1973 – V ZR 1/72, MDR 1974, 298, unter II.B., Rn. 25, wonach „die Einfügung nur zu einem vorübergehenden Zweck geschieht, wenn die spätere Wiedertrennung von Anfang an beabsichtigt oder mit Sicherheit erwartet wird, wenn auch erst nach langer Dauer“ sowie auf das BGH, 7.4.2017 – V ZR 52/16, ZNER 2017, 267 betr. Windkraftanlage, MDR 2017, 758, wonach „eine Verbindung nur zu einem vorübergehenden Zweck i.S.d. § 95 Abs. 1 S. 1 BGB nicht deshalb ausgeschlossen [ist], weil die Sache für ihre gesamte (wirtschaftliche) Lebensdauer auf dem Grundstück verbleiben soll“.

49 Vgl. BGH, 22.12.1995 – V ZR 334/94, BGHZ 131, 368, NJW 1996, 916, unter II.1.; BFH, 9.4.1997 – II R 95/94, BStBl. II 1997, 452, BB 1997, 2365, Rn. 15.

50 Vgl. BFH, 24.5.1963 – III 140/60 U, BStBl. III 1963, 376, Rn. 8: „Ohne Bedeutung für die Beständigkeit eines Bauwerkes ist, wenn es nichts Endgültiges darstellt und nur für eine begrenzte Zeit errichtet wurde“; gleich lautender Erlass zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734, Rn. 2.6.

51 Vgl. BFH, 22.7.2020 – II R 37/17, BStBl. II 2021, 662, Rn. 25. Vgl. auch OFD Koblenz, 19.11.2012 – S 3190-St 35 6, FMNR5ac460012.

52 BFH, 22.7.2020 – II R 37/17, BStBl. II 2021, 662, Rn. 24.

Mit den Urteilen II R 45/19 vom 23.2.2022 und II R 36/19 vom 25.1.2022 hat der BFH (für Weihnachtsbaumkulturen bzw. Forstbäume) bestätigt, dass die auf Scheinbestandteile des Grundstücks entfallende Gegenleistung nicht zur Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage gehört. Der Einordnung als Scheinbestandteil, d.h. der Errichtung oder Einfügung einer Sache in ein Grundstück oder in ein Gebäude „zu einem vorübergehenden Zweck“ stehe es nicht entgegen, wenn die spätere Wiedertrennung erst nach langer Dauer zu erwarten ist und wegen der Art der eingefügten Sachen zwangsläufig zu deren Zerstörung führt. Entscheidend für die Scheinbestandteil-Eigenschaft sei allein der innere Wille des Einfügenden im Zeitpunkt der Errichtung oder Verbindung der Sache, wobei dieser innere Wille mit dem nach außen in Erscheinung tretenden Sachverhalt in Einklang zu bringen sein müsse.

Dr. Stefan Behrens, RA/FAStR/StB, ist Partner bei Clifford Chance in Frankfurt a.M. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind die steuerliche Beratung bei Unternehmenskäufen und -umstrukturierungen, Immobilieninvestments sowie Fondsstrukturierungen und Finanzgerichtsverfahren.



Christian Sparr, Dipl.-Jur., hat Rechtswissenschaft an der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt a.M. mit Schwerpunkt im Steuerrecht studiert und ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter im Bereich Steuerrecht bei Clifford Chance in Frankfurt a.M.



BFH: Keine inzidente Anfechtung einer Lohnsteuer-Anmeldung durch Anfechtung eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids

BFH, Urteil vom 15.2.2023 – VI R 13/21
ECLI:DE:BFH:2023:U.150223.VIR13.21.0

Volltext des Urteils: [BB-ONLINE BBL2023-982-4](https://www.betriebs-berater.de)
unter www.betriebs-berater.de

AMTLICHER LEITSATZ

Durch die Anfechtung eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids werden nicht zugleich (inzident) auch die Lohnsteuer-Anmeldungen oder ein Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung der Lohnsteuer-Anmeldungen für die Anmeldezeiträume angefochten, in denen der Haftungstatbestand verwirklicht wurde.

AO § 110 Abs. 3, § 155 Abs. 1 S. 1, § 164 Abs. 2 S. 1, § 164 Abs. 3 S. 2, § 167, § 168 S. 1, § 357 Abs. 3 S. 1, § 191 Abs. 1 S. 1; EStG § 38 Abs. 1 S. 1, § 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 42d Abs. 1 Nr. 1; BGB § 133

SACHVERHALT

Für den Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde für den Streitzeitraum zu viel Lohnsteuer angemeldet und abgeführt.

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung auch für den Streitzeitraum traf der Prüfer verschiedene Feststellungen im Hinblick auf Verpflegungsmehraufwendungen, die mehreren Arbeitnehmern zu Unrecht als Reisekosten steuerfrei erstattet worden waren. Der Prüfer war deshalb der Auffassung, dass bestimmte Beträge nachzuversteuern seien.

Das FA folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ in Bezug auf die steuerfrei an zwei Arbeitnehmer ausgezahlten Reisekostenerstattungen einen Haftungsbescheid mit Leistungsgebot vom 31.10.2012. In diesem Sammelbescheid hob es zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung für die Lohnsteuer-Anmeldungen des Prüfungszeitraums auf.

Ebenfalls unter dem 31.10.2012 erließ das FA einen Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot wegen der Reisekostenerstattungen an sieben weitere Arbeitnehmer, die vorrangig in Anspruch genommen wurden.

Der Kläger legte gegen den Haftungsbescheid mit Leistungsgebot mit Schreiben vom 22.11.2012 und gegen den Haftungsbescheid ohne Leis-

tungsgebot mit Schreiben vom 05.12.2012 Einspruch ein und begründete die Einsprüche.

Das FA half dem Einspruch gegen den Haftungsbescheid mit Leistungsgebot durch Änderungsbescheid vom 07.08.2013 teilweise ab. Im Übrigen wies es diesen Einspruch als unbegründet zurück.

Nachdem der Kläger die aus anderen Gründen zu viel erfolgte Anmeldung und Abführung der Lohnsteuerbeträge und Nebenabgaben für den Streitzeitraum bemerkt hatte, beantragte er mit Schreiben vom ... die Änderung der entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldungen. Mit Schreiben vom ... erweiterte er seinen Einspruch gegen den Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot und begehrte auch im Rahmen dieses Einspruchsverfahrens die Korrektur der Lohnsteuer-Anmeldungen für den Streitzeitraum wegen der zu viel angemeldeten und abgeführten Lohnsteuern und Nebenabgaben.

Mit Einspruchsentscheidung vom ... widerrief das FA den Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot gemäß § 131 der Abgabenordnung (AO) und wies den Einspruch im Übrigen zurück. Die Änderung der Lohnsteuer-Anmeldungen sei wegen der eingetretenen Festsetzungs- und Zahlungsverjährung auch im Rahmen einer Erweiterung des Einspruchsverfahrens nicht mehr möglich.

Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen erhobene Klage ab. Die Lohnsteuer-Festsetzungen seien bestandskräftig geworden, da sie innerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist nicht mit dem Einspruch angefochten worden seien. Die mit Schreiben vom 22.11.2012 und vom 05.12.2012 erhobenen Einsprüche des Klägers hätten sich allein gegen die Haftungsbescheide vom 31.10.2012 und nicht (auch) gegen den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gerichtet.

Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

Er beantragt,

das Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom ... sowie den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung vom 31.10.2012 aufzuheben und die Anmeldungen der Lohnsteuer für den Streitzeitraum dahingehend abzuändern, dass die Summen der Lohnsteuer-

FG Münster, Urteil vom 9.3.2023 –

10 K 1726/18 F

(Leitsatz der Redaktion)

Volltext: [BB-ONLINE BBL2023-1878-1](#)

unter [www.betriebs-berater.de](#)

Verwaltung

FinMin Hessen: Bearbeitung der Grunderwerbsteuer dank Zentralisierung stark verbessert

Hessens Finanzminister *Michael Boddenberg* hat heute die Hessische Zentrale Grunderwerbsteuer (HZG) in Lauterbach besucht. Dort werden für ganz Hessen alle Fälle der Grunderwerbsteuer bearbeitet.

Diese Zentralisierung war einer der ersten Schritte der Strukturreform der Hessischen Steuerverwaltung, mit der seit einigen Jahren Aufgaben gebündelt und vorzugsweise in ländlicher gelegenen Finanzämtern bearbeitet werden. Arbeit zu den Menschen und in die Heimat bringen, heißt diese Initiative. In der Verwaltungsstelle Lauterbach des Finanzamts Alsfeld-Lauterbach stellte Finanzminister *Boddenberg* eine Evaluierung der Arbeit der HZG vor.

(Quelle: PM FinMin Hessen vom 9.8.2023)

Sonstiges

öBMF: Steuerzahler sparen sich kommenden Jahr 3,65 Mrd. Euro Steuern

Trotz hoher Inflation gilt es, die Kaufkraft zu erhalten. Die wichtigste strukturelle Maßnahme dazu war die Abschaffung der kalten Progression. Dadurch wurde die schleichende Steuererhöhung beendet. Gemeinsam mit dem Direktor des Instituts für höhere Studien (IHS), *Holger Bonin*, präsentierte Finanzminister *Magnus Brunner* die Auswirkung der Reform für das kommende Jahr. Der vom IHS zusammen mit dem Österreichischen Institut für Wirtschaftsforschung (WIFO) erstellte Progressionsbericht zur kalten Progression zeigt: Insgesamt sparen sich Österreicherinnen und Steuerzahler im Jahr 2024 allein durch diese Maßnahme rund 3,65 Mrd. Euro.

„Wir geben den Menschen das Geld zurück, das ihnen die Inflation genommen hat. Die Abschaffung der kalten Progression ist ein historisches Paket der Republik. So entlasten wir die Österreicherinnen und Österreicher langfristig“, so Finanzminister *Magnus Brunner*.

Bis 2022 waren Steuerzahlerinnen und Steuerzahler ab einem Einkommen von 11 000 Euro steuerpflichtig. Heuer liegt diese Grenze durch die Reform bei 11 693 Euro; im kommenden Jahr ist erst ein Einkommen ab rund 12 500 Euro steuerpflichtig.

„Diese Summe kommt zur Gänze jenen Menschen zugute, die ein Einkommen beziehen und von der kalten Progression betroffen wären. Für mich ist es ein Akt der Fairness, dass den arbeitenden Menschen, die von der Teuerung betroffen sind, mehr Netto vom Brutto bleibt“, sagt *Brunner*.

Zwei Drittel der kalten Progression werden Jahr für Jahr direkt und automatisch über die Anpassung der Tarifgrenzen und Absetzbeträge an die Menschen zurückgegeben. Das verbleibende Drittel wird ebenso garantiert an Bezieher von Einkommen zurückgegeben. Es ist dafür gedacht, gezielte Schwerpunkte je nach Rahmenbedingungen zu setzen.

IHS-Direktor *Holger Bonin*: „Damit könnte man die Steuerpflichtigen mit niedrigeren Einkommen, die unter der Inflation derzeit besonders leiden, stärker entlasten, indem man zum Beispiel die unteren Tarifgrenzen zusätzlich anhebt.“

Inflation gemeinsam im Auge behalten

Als gemeinsame Herausforderung sehen *Brunner* und *Bonin*, die Auswirkungen der Inflation im Auge zu behalten und darauf zu reagieren. Österreichs Inflation ist im Juli auf 7 % gesunken. Das ist der niedrigste Wert seit März 2022 und bestätigt den prognostizierten deutlichen Rückgang bis Jahresende. Der Höhepunkt der Inflation ist damit seit mehr als einem halben Jahr überschritten.

(Quelle: PM öBMF vom 8.8.2023)

Schweiz: Erster Bericht zu kantonalen Maßnahmen im Zusammenhang mit der Umsetzung der OECD-Mindeststeuer

Das Eidgenössische Finanzdepartement EFD hat den ersten Bericht zu den erwarteten Auswirkungen der Umsetzung der OECD-Mindeststeuer auf die einzelnen Kantone und zu den von den Kantonen geplanten Massnahmen veröffentlicht. Der Bericht basiert auf einer Umfrage unter den Kantonen mit Stichtag 31.5.2023.

Mit dem Postulat 22.3893 hat die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates eine regelmässige Berichterstattung zu den Auswirkungen der Umsetzung der OECD/G20-Mindestbesteuerung auf die einzelnen Kantone und einen Überblick über die in den Kantonen geplanten oder vollzogenen Massnahmen verlangt. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV hat dazu eine Umfrage bei den Kantonen durchgeführt.

Der Bericht zeigt, dass sich alle Kantone mit der Umsetzung der OECD-Mindeststeuer und mit möglichen neuen Massnahmen zur Stärkung der Standortqualität befassen. Dabei

stehen sowohl Anpassungen im Steuerrecht als auch Fördermassnahmen im nichtsteuerlichen Bereich zur Diskussion. Letztere können subventionsähnliche Instrumente, beispielsweise in Form von „qualified refundable tax credits“ (QRTCs gemäss OECD-Vorgaben, siehe Glossar) für Investitionen in Forschung und Entwicklung, in die Vereinbarkeit von Beruf und Familie oder in nachhaltige Technologien beinhalten. Aufgrund des dynamischen internationalen Umfelds können die meisten Kantone dabei erst mögliche Stossrichtungen skizzieren.

Einige Kantone (AI, BE, GL, JU, OW, VS, ZH) planen derzeit weder Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung noch andere steuerliche oder nicht-steuerliche Massnahmen. Bei anderen Kantonen (BS, SH, SO) ist zum Stichtag 31.5.2023 offen, welche Anpassungen vorgenommen werden sollen.

Die verbleibenden Kantone haben bereits Überlegungen zu Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung und/oder zu der Mittelverwendung aus der Ergänzungssteuer angestellt. Viele Kantone stehen jedoch erst am Anfang und die Überlegungen sind noch vage. Ausnahmen, bei denen bereits ein Gesetz beschlossen bzw. eine Vernehmlassungsvorlage erstellt wurde, sind AG, AR, BL, GE, LU, und NE.

Abgefragt wurde ferner die Einschätzung hinsichtlich der Einnahmen aus der Ergänzungssteuer (siehe Glossar). Die Hälfte der Kantone, darunter auch für die Ergänzungssteuereinnahmen vermutlich gewichtige Kantone, hat keine eigene Schätzung angefertigt. Summiert man die Schätzungen der verbleibenden 13 Kantone, werden die Einnahmen aus der Ergänzungssteuer (inkl. Bundesanteil) auf etwas mehr als 500 Mio. Franken geschätzt. Eine Hochrechnung auf die gesamte Schweiz ist aufgrund der unterschiedlichen kantonalen Ausgangslagen nicht möglich.

Der erste Bericht in Erfüllung des Postulats 22.3893 dient als Unterlage für die Konsultationen der Kommissionen für Wirtschaft und Abgaben (WAK) von National- und Ständerat zur befristeten Verordnung über die Mindestbesteuerung. Diese soll Stand jetzt am 1.1.2024 in Kraft treten. Weitere Berichterstattungen werden in der Botschaft zur Ausführungsgesetzgebung, welche die Verordnung ablöst, und in den Berichten über den Vollzug und die Wirksamkeit des Finanzausgleichs zwischen Bund und Kantonen folgen.

(Quelle: PM Eidgenössisches Finanzdepartement vom 8.8.2023)

Pascal Hornstein, LL.B., RA/StB, und Felix M. Hefner, M.Sc., StB

Grunderwerbsteuer bei Ausgliederung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft mit Option nach § 1a KStG – die Behaltensfristen des § 6a S. 4 GrEStG

Nach wie vor werden viele kleine, aber auch mittelständische Unternehmen in der Rechtsform des Einzelunternehmens geführt. Gerade in der Gründungsphase bietet das Einzelunternehmen den Vorteil, besonders unkompliziert zu sein und Gründer von Verwaltungsaufwand zu entlasten. In späteren Phasen, häufig im Rahmen einer Unternehmensnachfolge oder nach starkem Wachstum, gewinnt dagegen das Thema Haftungsbeschränkung an Gewicht. Dann kann die Ausgliederung des Betriebs aus dem Vermögen des Kaufmanns in eine Kapitalgesellschaft gemäß §§ 152ff. UmwG eine Lösung sein. Ertragsteuerlich ist dieser Vorgang meist steuerneutral möglich. Ein Ärgernis ist allerdings oft die Grunderwerbsteuer, wenn sich eine Betriebsimmobilie im Vermögen des Einzelunternehmens befindet. Zur Wahrung der ertragsteuerlichen Neutralität ist es in der Regel erforderlich, die Immobilie mit in die Kapitalgesellschaft auszugliedern, da sie Teil des Betriebs im Sinne des § 20 UmwStG ist. Dass hierbei die Erhebung von Grunderwerbsteuer durch die Finanzbehörden droht, wird manchmal übersehen und resultiert in einem bösen Erwachen des Unternehmers. Da dem Steuerpflichtigen in derartigen Fällen eine Anzeigepflicht obliegt, die einer Steuererklärung gleichsteht (§ 19 Abs. 2 Nr. 4a, Abs. 5 GrEStG), setzen die Finanzbehörden nicht nur die Steuer fest, sondern leiten u.U. unter Einschaltung der Steuerfahndung sogar ein Strafverfahren ein. Wenn die Problematik rechtzeitig erkannt wird, nimmt der Unternehmer in Anbetracht der drohenden Steuer ggf. Abstand von der Umstrukturierung. Dagegen beurteilte das FG Sachsen einen entsprechenden Sachverhalt in seinem Urteil vom 30.6.2021 (2 K 121/21) zugunsten des Steuerpflichtigen als steuerfrei. Hierin widersprach das FG Sachsen der Ansicht der Finanzverwaltung, wonach Grunderwerbsteuer in dieser Konstellation anfallt, und ließ keine Revision zu. Die Finanzverwaltung hatte zuvor im gleich lautenden Erlass der Länder trotz einer gegenläufigen Tendenz in der Rechtsprechung des BFH explizit daran festgehalten, dass bei der Ausgliederung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft Grunderwerbsteuer ausgelöst werde – jedenfalls, wenn die Ausgliederung zur Neugründung erfolge (gleich lautender Erlass v. 22.9.2020 – Ziff. 2.1, letzter Satz; so auch Broemel, DStR 2021, 2953, 2955, Fn. 16). Der folgende Beitrag wird zeigen, dass die Entscheidung des FG korrekt ist und die Nichtzulassungsbeschwerde der Finanzverwaltung beim BFH (Az. II B 47/21) keine Aussicht auf Erfolg hat.

I. Anwendung des § 6a GrEStG

Der Eigentumsübergang des Grundstücks infolge einer Ausgliederung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1

GrEStG.¹ Allerdings ist die Steuerbegünstigung der sog. Konzernklausel, des § 6a GrEStG, zu beachten.² § 6a S. 1 GrEStG setzt erstens einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 GrEStG sowie zweitens einen Umwandlungsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 UmwG, eine Einbringung oder einen anderen Erwerbsvorgang auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage voraus. Des Weiteren müssen nach § 6a S. 3 GrEStG an dem Vorgang *ausschließlich* ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sein.

II. Wortlaut

Während die erstgenannten Voraussetzungen in der Regel unproblematisch erfüllt sind, ist der Knackpunkt die *abhängige Gesellschaft*. Als abhängig definiert S. 4 „eine Gesellschaft, an der [...] das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar [...] zu mindestens 95 vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist“.

Problematisch sind hierbei zwei Aspekte. Zunächst geht es um die Voraussetzung der Beteiligung in den fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang, denn die den Betrieb aufnehmende Kapitalgesellschaft existierte in den letzten fünf Jahren noch nicht. Sie wird typischerweise gezielt für die Ausgliederung (Ausgliederung zur Aufnahme) oder durch die Ausgliederung (Ausgliederung zur Neugründung) gegründet. Des Weiteren ist der Begriff des herrschenden Unternehmens problematisch, denn der Einzelunternehmer gliedert seinen Betrieb aus und ist nach dem Ausgliederungsvorgang möglicherweise herrschend, aber kein Unternehmen mehr.

Der Wortlaut der Konzernklausel spricht somit auf den ersten Blick gegen die Anwendung auf den dem FG Sachsen vorliegenden Fall.

III. BFH-Entscheidungen 2019

Zu beachten ist allerdings, dass sich der BFH im Rahmen anderer Umwandlungsvorgänge im Jahr 2019 zu beiden Aspekten in mehreren Urteilen³ äußerte.

1 Meßbacher-Hönsch, in: Viskorf, 20. Aufl. 2021, § 1 GrEStG, Rn. 363.

2 Meßbacher-Hönsch, in: Viskorf, 20. Aufl. 2021, § 1 GrEStG, Rn. 366.

3 BFH, 21.8.2019 – II R 15/19 und II R 50/13, BStBl. II 2020, 329, BB 2020, 405 Ls; BFH, 21.8.2019 – II R 16/19 und II R 36/14, BStBl. II 2020, 333; BFH, 22.8.2019 – II R 7/19 und II R 58/14, BStBl. II 2020, 348; BFH, 22.8.2019 – II R 18/19 und II R 62/14, BStBl. II 2020, 352, BB 2020, 1505 m. BB-Komm. Wösthoff; BFH, 21.8.2019 – II R 19/19 und II R 63/14,

1. Beherrschendes Unternehmen

Der BFH stellte einerseits heraus, dass als herrschendes Unternehmen jeder Rechtsträger im Sinne des GrEStG in Betracht komme, der wirtschaftlich tätig sei – selbst wenn dieser die beherrschte Gesellschaft in seinem Privatvermögen halte.⁴ Aus dem Begriff des Unternehmens lasse sich nicht ableiten, dass der Rechtsträger umsatzsteuerlicher Unternehmer⁵ sein oder die Gesellschaft in seinem Betriebsvermögen halten müsse. Für Zwecke der Grunderwerbsteuer könne nicht auf ertragsteuerliche Begriffe abgestellt werden. Deshalb genüge es auch, wenn eine natürliche Person die Gesellschaft in ihrem Privatvermögen halte.⁶ Die natürliche Person sei dann über das Halten der Beteiligung wirtschaftlich tätig.⁷

2. Vor- und Nachbehaltensfrist

Des Weiteren entschied er, dass die fünfjährige Vor- und Nachbehaltensfrist dann nicht eingehalten werden müssen, soweit sie aufgrund des begünstigten Umwandlungsvorgangs nicht eingehalten werden können,⁸ z. B. im Fall von Umwandlungen, durch die ein Rechtsträger erst neu entsteht oder untergeht.

IV. Auslegung der Vor- und Nachbehaltensfrist

Diese Auslegungsergebnisse ergeben sich aus einer Reihe guter Argumente.

1. Systematik

In den dem BFH vorliegenden Fällen konnte die Nachbehaltensfrist nicht eingehalten werden, da die jeweils abhängigen Gesellschaften durch Verschmelzung untergingen.⁹ Kann die Frist aus derartigen rechtlichen Gründen nicht eingehalten werden, ist ihre Verletzung nach Ansicht des BFH unschädlich. Denn die Norm schlosse dann alle Umwandlungsvorgänge aus ihrem Anwendungsbereich aus, bei denen ein Rechtsträger durch den Umwandlungsvorgang unterginge. Der Restanwendungsbereich des § 6a GrEStG wäre zu eingeschränkt, da er nur noch die Abspaltung und die Ausgliederung zur Aufnahme erfassen würde.¹⁰

Diese weite Auslegung der Vorschrift ergibt sich aus weiteren systematischen Gründen. § 6a S. 1 GrEStG verweist explizit auf Umwandlungsvorgänge nach dem UmwG, bei denen ein Rechtsträger untergeht. Hätten diese ausgeschlossen sein sollen, hätte sich dies bereits aus § 6a S. 1 GrEStG ergeben müssen.¹¹ Dem stehe auch die gegenläufige und insofern widersprüchliche Formulierung in § 6a S. 4 GrEStG nicht entgegen. Dieser bezwecke, ungewollte Mitnahmeeffekte zu verhindern, „mithin Gestaltungen, die nicht in der Zielrichtung der Ausnahme von der allgemeinen Belastung mit der Grunderwerbsteuer liegen“.¹² Dieses Ziel erreiche die Vorschrift jedoch noch immer, weil bei einem Untergang eines Rechtsträgers durch den Vorgang die Vorbehaltensfrist weiter eingehalten werden müsse. Bei der Entstehung eines Rechtsträgers durch den Vorgang müsse hingegen die Nachbehaltensfrist weiter eingehalten werden. Kurzfristige Gestaltungen, die die Fristvorschriften verhindern wollen, sind so auch weiterhin nicht möglich.¹³

2. Zweck der Norm

Des Weiteren steht die weite Auslegung in Einklang mit dem Zweck der Begünstigungsvorschrift, denn sie möchte konzerninterne Umstrukturierungen erleichtern. Dies umfasst auch Umwandlungsvor-

gänge mit untergehendem Rechtsträger. Ein sachlicher Grund, diese von der Begünstigung auszuschließen, bestehe nicht. Vielmehr können auch diese Vorgänge erforderlich sein, um einen Konzern als Reaktion auf sich ändernde Marktverhältnisse zukunftsfähig aufzustellen. Der Gesetzgeber wollte nicht gezielt bestimmte Umwandlungsvorgänge begünstigen und andere nicht, sondern konzerninterne Umstrukturierungen allgemein gleichmäßig begünstigen.¹⁴

3. Historie

Der Zweck der Begünstigung konzerninterner Umstrukturierungen ergibt sich aus der historischen Auslegung – genauso der Zweck der Vor- und Nachbehaltensfrist. Der Nachweis, dass der Gesetzgeber dieses Ziel im Gesetzgebungsverfahren verfolgte, findet sich in der entsprechenden Bundestagsdrucksache.¹⁵

Diese Urteile veröffentlichte die Finanzverwaltung auch im Bundessteuerblatt II, wodurch sie die Auffassung des BFH anzunehmen schienen. Dennoch nahm sie die Ausgliederung im gleich lautenden Ländereinsatz ohne Begründung vom Anwendungsbereich des § 6a S. 1 GrEStG auf begünstigungsfähige Umstrukturierungen aus.¹⁶ Eine Behandlung unter den Tatbestandsmerkmalen des § 6a S. 3 f. GrEStG mit dem Ergebnis der Nichtanwendung der Begünstigung hätte dann auch offensichtlich diametral der Argumentation des BFH widersprochen.

V. Anwendung auf den Ausgliederungsfall

Das FG Sachsen schloss sich im Urteil v. 30.6.2021 in beiden Aspekten der Rechtsprechung des BFH an und entschied, dass der ausgliedernde Kaufmann durch das Halten der Beteiligung auch nach der Ausgliederung herrschendes Unternehmen im Sinne der Grunderwerbsteuer sei. Darüber hinaus sei infolge der Neugründung der Kapitalgesellschaft lediglich die Nachbehaltensfrist zu erfüllen. Eine Vorbehaltensfrist sei nicht zu erfüllen, da die neu gegründete Gesellschaft erst durch die Ausgliederung entstand. Laut Gesetzesbegründung sei die Begünstigung zwar nur auf Konzernstrukturen anwendbar, die

BStBl. II 2020, 337; BFH, 21.8.2019 – II R 20/19 und II R 53/15, BStBl. II 2020, 341; BFH, 21.8.2019 – II R 21/19 und II R 56/15, BStBl. II 2020, 344.

4 BFH, 21.8.2019 – II R 15/19 sowie II R 50/13, BStBl. II 2020, 329, BB 2020, 405 Ls, erster Ls; BFH, 22.8.2019 – II R 18/19, BStBl. II 2020, 352, BB 2020, 1505 m. BB-Komm. *Wösthoff*, erster Ls.

5 BFH, 21.8.2019 – II R 15/19 sowie II R 50/13, BStBl. II 2020, 329, BB 2020, 405 Ls, Rn. 18; BFH, 22.8.2019 – II R 18/19, BStBl. II 2020, 352, BB 2020, 1505 m. BB-Komm. *Wösthoff*, Rn. 16; so mittlerweile auch gleich lautender Erlass v. 22.9.2020, Ziff. 3.1.; bereits *Behrens/Seemaier*, DStR 2020, 1411, 1412.

6 BFH, 21.8.2019 – II R 15/19 sowie II R 50/13, BStBl. II 2020, 329, BB 2020, 405 Ls, Rn. 20; so mittlerweile auch gleich lautender Erlass v. 22.9.2020, Ziff. 3.1.; ebenfalls *Behrens/Seemaier*, DStR 2020, 1411, 1412.

7 BFH, 21.8.2019 – II R 15/19 sowie II R 50/13, BStBl. II 2020, 329, BB 2020, 405 Ls, Rn. 21; so mittlerweile auch Gleich lautender Erlass v. 22.9.2020, Ziff. 3.1.

8 BFH, 21.8.2019 – II R 15/19 sowie II R 50/13, BStBl. II 2020, 329, BB 2020, 405 Ls, dritter und vierter Ls; BFH, 22.8.2019 – II R 18/19, BStBl. II 2020, 352, BB 2020, 1505 m. BB-Komm. *Wösthoff*, dritter und vierter Ls; so mittlerweile auch gleich lautender Erlass v. 22.9.2020 – Ziff. 3.2.2.

9 BFH, 21.8.2019 – II R 15/19 sowie II R 50/13, BStBl. II 2020, 329, BB 2020, 405 Ls, dritter und vierter Ls; BFH, 22.8.2019 – II R 18/19, BStBl. II 2020, 352, BB 2020, 1505 m. BB-Komm. *Wösthoff*, dritter und vierter Ls.

10 BFH, 22.8.2019 – II R 18/19, 26, BStBl. II 2020, 352, BB 2020, 1505 m. BB-Komm. *Wösthoff*, Rn. 19f.

11 BFH, 22.8.2019 – II R 18/19, BStBl. II 2020, 352, BB 2020, 1505 m. BB-Komm. *Wösthoff*, Rn. 29.

12 BT-Drs. 17/147, 10.

13 BFH, 22.8.2019 – II R 18/19, BStBl. II 2020, 352, BB 2020, 1505 m. BB-Komm. *Wösthoff*, Rn. 31.

14 BFH, 22.8.2019 – II R 18/19, BStBl. II 2020, 352, BB 2020, 1505 m. BB-Komm. *Wösthoff*, Rn. 30; BT-Drs. 17/147, 10.

15 BT-Drs. 17/147, 10.

16 Gleich lautender Erlass v. 22.9.2020, Ziff. 2.1.

Nichterfassung der zu entscheidenden Konstellation sei aber durch keinen sachlichen Grund gerechtfertigt und vom Normzweck auch nicht gedeckt.¹⁷ Diese Ansicht wird auch in der Literatur vertreten.¹⁸ Darüber hinaus wird sogar die Auffassung vorgebracht, das FG habe die Revision nicht zugelassen, weil es gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO keine Zweifel an seiner Auslegung habe.¹⁹

Nach Ansicht der Verfasser ist die Argumentation des FG Sachsens nachvollziehbar. Aufgrund der BFH-Rechtsprechung dürfte es nicht ernstlich fraglich sein, dass der vorliegend ausgliedernde Kaufmann herrschendes Unternehmen im Sinne der Grunderwerbsteuer ist. Da die Vorbehaltsfrist in der vorliegenden Konstellation nicht erfüllt werden kann, würden ausgliedernde Einzelkaufleute durch die Regelung benachteiligt. Im Rahmen des Postulats der Rechtsformneutralität ist es dementsprechend – ggf. durch eine teleologische Reduktion – geboten, die Vorbehaltsfrist nach § 6a S. 3 f. GrEStG vorliegend nicht anzuwenden.

VI. Abgrenzung zum „Formwechsel“

Nicht zu verwechseln ist der Fall der Ausgliederung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft mit dem Kuriosum des „Formwechsels eines Einzelkaufmanns in eine GmbH“. Ein solcher Vorgang ist kein geeignetes Substitut für die Ausgliederung. Einerseits existiert ein solcher Formwechsel gesellschaftsrechtlich nicht. Darüber hinaus führt er auch nicht zur Ersparnis von Grunderwerbsteuer, sondern löst diese im Gegenteil sogar aus, weil es sich um einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 (nicht Nr. 3) GrEStG handelt, der nicht vom Tatbestand des § 6a S. 1 GrEStG erfasst ist.²⁰ Das weiß man seit der BFH diesen Fall entschied, nachdem es ein Handelsregister aus unerfindlichen Gründen schaffte, den „Formwechsel“ tatsächlich einzutragen.²¹

VII. Entsprechende Anwendung auf Ausgliederungen auf Personengesellschaften mit Option nach § 1a KStG

Auf die Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine zur Körperschaftsteuerung gemäß § 1a KStG optierte Personengesellschaft dürfte die Entscheidung sich dagegen kaum auswirken. Grund dafür ist, dass eine Ausgliederung zur Neugründung auf eine nach § 1a KStG optierte Personengesellschaft nicht möglich ist. Stattdessen kommt nur die Ausgliederung zur Aufnahme in Betracht. Dabei entsteht durch die Ausgliederung kein neuer Rechtsträger. Anders als bei der Ausgliederung zur Neugründung kann die Vorbehaltsfrist deshalb eingehalten werden und ist anzuwenden. Dass die Ausgliederung zur Neugründung nicht möglich ist, ergibt sich aus zwei Gründen: Erstens ist eine Ausgliederung auf Personenhandelsgesellschaften zivilrechtlich gemäß § 152 UmwG nur zur Aufnahme, nicht zur Neugründung möglich. Zweitens ist die Option zumindest nach Verwaltungsauffassung nicht vor Gründung der Personengesellschaft möglich.²² Soll eine Ausgliederung daher auf eine bereits optierte Personengesellschaft erfolgen, muss diese bereits zuvor gegründet worden sein. Eine Ausgliederung zur Neugründung einer bereits optierten Personengesellschaft ist deshalb nicht möglich.

Denkbar sind somit nur Konstellationen, in denen die Körperschaftsteueroption mit der Ausgliederung zur Aufnahme zusammentrifft. Hierbei kommen zwei Konstellationen in Betracht: Erstens könnte die aufnehmende Personenhandelsgesellschaft die Körperschaftsteuer-

option bei Aufnahme bereits ausgeübt haben oder sie hat sie zweitens nach der Aufnahme ausgeübt.

- Hat sie die Option bereits ausgeübt, ist die grunderwerbsteuerliche Begünstigung des Übergangs auf eine Gesamthand nach § 5 Abs. 2 S. 2 GrEStG nicht möglich. Es verbleibt § 6a GrEStG, der tatbestandlich anwendbar ist. Da die aufnehmende Gesellschaft durch den Vorgang jedoch nicht entsteht, sind die Vorbehaltsfristen zu beachten.
- Übt sie die Option dagegen erst nach der Aufnahme aus, handelte es sich im Zeitpunkt der Aufnahme noch um eine grunderwerbsteuerlich als Gesamthand zu behandelnde Personengesellschaft. Damit ist der Vorgang zunächst nach § 5 Abs. 2 S. 1 GrEStG begünstigt. Die Optionsausübung stellt jedoch eine Sperrfristverletzung gemäß § 5 Abs. 3 S. 3 GrEStG dar, die zur Nachversteuerung führt. In Betracht zu ziehen, aber im Ergebnis abzulehnen, ist eine teleologische Reduktion der Sperrfristenorm. Die teleologische Reduktion kommt vor allem dann in Betracht, wenn der die Sperrfrist auslösende Vorgang selbst begünstigt ist, z. B. bei Schenkung oder bei Rechtsgeschäft zwischen Verwandten in gerader Linie, die nach § 3 Nr. 2, 6 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen sind. Es wäre widersprüchlich, diese Vorgänge selbst nicht der Besteuerung zu unterwerfen, aber durch sie eine Sperrfristverletzung anzunehmen. Daher wendet die Rechtsprechung eine teleologische Reduktion der Sperrfristverletzung an.²³ Für die Körperschaftsteueroption ist eine teleologische Reduktion aber letztendlich abzulehnen. Auch Formwechsel sind nicht grunderwerbsteuerbar, aber lösen die Sperrfrist aus, wenn sie heterogen sind, also eine Personen- zur Kapitalgesellschaft wird.²⁴ Grund dafür ist das Ziel der Sperrfrist, Missbrauch zu vermeiden. Die Sperrfrist soll gerade dann ausgelöst, wenn der auslösende Vorgang nicht selbst grunderwerbsteuerbar ist.²⁵ Darüber hinaus ordnet der Wortlaut des § 5 Abs. 3 S. 3 GrEStG die Sperrfristverletzung durch die Optionsausübung eindeutig an, sodass für eine teleologische Reduktion kein Raum verbleibt. Die Körperschaftsteueroption verletzt folglich die Sperrfrist und löst dadurch Grunderwerbsteuer aus. Auf § 6a GrEStG und die oben diskutierte Rechtsprechung dazu kommt es damit überhaupt nicht mehr an.

VIII. Ergebnis

Obwohl die Entscheidung des BFH über die Nichtzulassungsbeschwerde noch abzuwarten bleibt, zeichnet sich doch ab, dass die Ausgliederung eines Einzelunternehmens mit Immobilie auf eine Kapitalgesellschaft zur Neugründung keine Grunderwerbsteuer auslöst. Je nach Risikobereitschaft des Ausgliedernden oder Grundstückswert kann es sinnvoll sein, bei anstehenden Umstrukturierungen die Entscheidung des BFH abzuwarten. Dient die Ausgliederung dagegen der Vorbereitung einer Gestaltung, z. B. um die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 S. 1 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG für ein zusätzliches, neu anzuschaffendes Grundstück zu erhalten, kann es wirtschaftlich sinn-

17 Sächsisches FG, 30.6.2021 – 2 K 121/21, Ziff. I.

18 Wälzholz, DNotZ 2020, 310, 311; Broemel, DStR 2021, 2953, 2955.

19 Auch Broemel, DStR 2021, 2953, 2955.

20 BFH, 22.11.2018 – II B 8/18, BB 2019, 165 m. BB-Komm. Behrens, StB 2019, 8 Ls; Baumann, in: Weillbach, GrEStG, Stand: 22.11.2021, § 6a, Rn. 19.

21 Vgl. Wälzholz, DNotZ 2020, 310, 316.

22 BMF, 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, Rn. 18; anders hingegen etwa Wackerbeck, in: Brandis/Heuermann, Stand: 15. Oktober 2021, § 1a KStG, Rn. 22.

23 Vgl. BFH, 7.10.2009 – II R 58/08, BB 2010, 291 m. BB-Komm. Behrens/Schmitt, StB 2010, 7 Ls; Viskorf, in: Viskorf, 20. Aufl. 2021, § 5 GrEStG, Rn. 103.

24 Viskorf, in: Viskorf, 20. Aufl. 2021, § 5 GrEStG, Rn. 113.

25 Viskorf, in: Viskorf, 20. Aufl. 2018, § 5 GrEStG, Rn. 101 f.

voll sein, das Risiko in Kauf zu nehmen und dafür die Vorteile der Gestaltung sofort zu nutzen. In anhängigen Einspruchs- oder Klageverfahren kann dagegen bereits das Urteil des FG Sachsen als schlagkräftiges Argument angeführt werden. Bis zur Entscheidung des BFH kann ein Einspruchsverfahren ruhen oder fortgeführt werden, § 363 Abs. 2 S. 2, 4 AO. Für ein Finanzgerichtsverfahren kommt ein Aussetzen des Verfahrens wegen der Anhängigkeit beim BFH dagegen nicht in Betracht, § 74 FGO. In einem Steuerstrafverfahren kann argumentiert werden, es liege keine Steuerverkürzung vor, § 370 Abs. 1 AO. Selbst wenn der BFH anders entscheiden sollte, kann gegen den etwaigen Vorwurf einer Steuerhinterziehung angeführt werden, der Steuerpflichtige habe sich über die steuerliche Rechtslage geirrt – schließlich hätte sich diesfalls auch ein mit erfahrenen Steuerjuristen besetztes Finanzgericht ebenfalls über die Rechtslage getäuscht.

Pascal Hornstein, LL.B. (Unternehmensjurist Univ. Mannheim), RA/StB bei CMS Hasche Sigle, Stuttgart, Doktorand an der Universität Zürich.



Felix M. Hefner, M.Sc. (BWL Univ. Mannheim), StB bei CMS Hasche Sigle, Stuttgart, Doktorand an der Universität Potsdam.



Prof. Dr. Dieter Dziadkowski

Einkommensteuertarif 2022 evident realitätsfern und verfassungswidrig?

Der im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 2022 verabschiedete Einkommensteuertarif 2022 wurde im Antlitz der Superinflation von den gesetzgebenden Gremien sehenden Auges evident realitätsfern bestimmt. Der bisherige Tarif wurde nur minimarginal angehoben und berücksichtigt nicht die Kaufkraftminderungen durch die Preisexplosionen, die sich seit einigen Monaten so entwickelt haben wie seit Jahrzehnten nicht mehr. Der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 EStG sowie weitere Tarifeckwerte wurden faktisch eingefroren.

I. Neuregelung 2022

Die Regierungsparteien sehen angesichts erheblicher Preiserhöhungen Handlungsbedarf zur Entlastung (u. a. Anhebung der Grundfreibeträge¹). Die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts wurden von den Gesetzgeberinnen und Gesetzgebern weitgehend ignoriert. In ständiger Rechtsprechung hat das BVerfG entschieden, dass der Grundbedarf, der sich im sozialhilferechtlichen Existenzminimum widerspiegelt, vom Zugriff durch die Einkommensbesteuerung verschont werden muss. Trotz der amtlichen Erkenntnis, dass sich die Steigerungen der Verbraucherpreise kontinuierlich seit mehreren Monaten jenseits der 7%-Marke bewegen, wurden diese realen Daten nicht berücksichtigt. Diese nicht verfassungskonforme Gesetzgebung wurde auch von der Mehrheit des Parlaments hingenommen. Obwohl seit Monaten immer betont wird, kleine und mittlere Einkommen müssten entlastet werden, wird durch diese Gesetzgebung eine heimliche Steuererhöhung realisiert.

II. Tarifstruktur reformbedürftig

Es stellt sich nun die Frage, ob die bisherige Tariftechnik überhaupt noch realitätsnah gestaltet werden kann. Durch die stark verteuerten

Lebensverhältnisse haben sich die Relationen zwischen erzieltm Markteinkommen und Bedarfsdeckung hinsichtlich des Grundbedarfs merklich verändert. Der in der Vergangenheit nicht in der heutigen Höhe notwendige Grundbedarf konnte durch relativ niedrige Pauschbeträge abgegolten werden. Da in den letzten Jahren die Werte der Existenzminima, die als Grundfreibetrag bei der Tarifbildung berücksichtigt wurden, sich immer mehr von den realen Werten, die in der Realität entstehen, entfernt haben, ist eine Lücke entstanden, die dazu führt, dass der Existenzsicherung dienende Einkommensteile der Einkommensbesteuerung unterworfen werden.

III. Zweistufige Bemessungsgrundlage

Die Schwierigkeit einer sachgerechten Einkommensbesteuerung liegt u. a. darin begründet, dass die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bekanntlich zweistufig aufgebaut ist. Während zunächst das Erwerb- oder Markteinkommen ähnlich dem ökonomischen Einkommensbegriff ermittelt wird, werden bestimmte unvermeidbare persönliche Abzüge abgezogen, da nur der Differenzbetrag steuerliche Leistungsfähigkeit repräsentiert.²

Zu den abziehbaren Privatausgaben zählen als gewichtige Beträge u. a. die existenznotwendigen Ausgaben, die der Besteuerung nicht unterworfen werden dürfen, da diese jedem Bürger als Hilfen zum notwendigen Lebensunterhalt (steuerfrei) zugebilligt würden. Durch den abziehbaren Grundfreibetrag wird dem Verfassungsgebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums Rechnung getragen.³

¹ Gesetzentwurf der Fraktionen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP, Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 2022, BT-Drs. 20/1333 v. 5.4.2022.

² Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.41; Dziadkowski, in: Kirchhof/Jakob/Beermann (Hrsg.), FS Offerhaus, 1999, S. 1091.

³ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.73.