

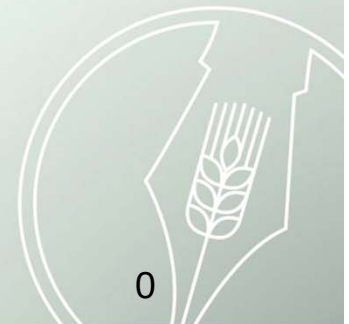
HLBS-Landesverband Nord-Ost Jahrestagung 2019 in Potsdam

Auswirkungen des EuGH-Urteils Stadion Amsterdam CV auf die Landwirtschaft

Referent:

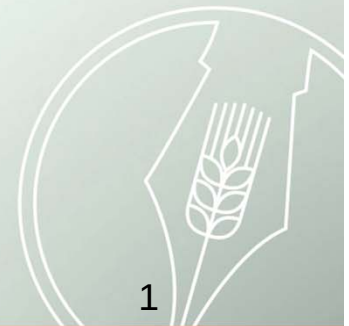
StB E. Hack

Landw. Buchführungsverband Kiel



Gliederung Vortrag

- I. Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung
- II. EuGH-Urteil vom 18.01.2018
(C 463/16, Stadion Amsterdam CV)
- III. Gesetzliche Aufteilungsgebote im nationalen UStG
- IV. Verpachtung Stallgebäude mit Betriebsvorrichtungen
- V. BFH-Urteil vom 01.03.2018 (V R 35/17) – „Stallbaufall“
- VI. Urlaub auf dem Bauernhof
- VII. Urteil FG Berlin-Brandenburg vom 28.11.2018 (7 K 7314/16)
- VIII. Folgewirkungen EuGH-Urteil vom 18.01.2018
(Stadion Amsterdam CV)



I. Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung

- Regelfall: jeder Umsatz ist **eigenständige selbständige Leistung**
- Ausnahmefall: **wirtschaftlich einheitliche** Leistung liegt vor
 - keine künstliche Aufspaltung (funktionierendes MwSt-System)
 - Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung

- **Problem:**

Umsatz besteht aus „Leistungsbündel“
• mehrere selbständige Hauptleistungen? oder • eine einheitliche – neue – Leistung?



für die Prüfung ist abzustellen auf:
➤ Wesen des Umsatzes im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ➤ charakteristische Merkmale des Umsatzes ➤ wirtschaftlicher Gehalt des Umsatzes ➤ aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers

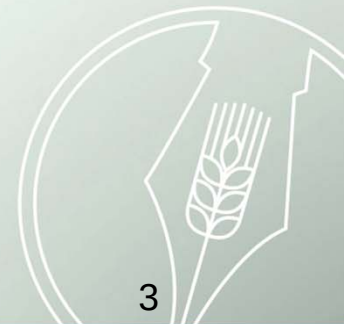
I. Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung



- wenn ein oder mehrere Teile = **Hauptleistung** und ein oder mehrere andere Teile = **Nebenleistung**
 - ➔ eine Leistung ist **Nebenleistung** zur Hauptleistung
 - wenn sie für den LE^{*)} keinen eigenen Zweck erfüllt,
 - sondern Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen
 - ➔ Nebenleistung teilt grds. usterl. Schicksal der Hauptleistung

⇒ **ständige Rechtsprechung des EuGH**

^{*)} Leistungsempfänger



I. Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung



- wenn der Unternehmer für den LE^{*)} **zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert**, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv **eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung** bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre
 - ➔ kann Lieferungselemente und auch Elemente einer sonstigen Leistung aufweisen
 - ➔ prüfen, welche Leistungselemente unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den **wirtschaftlichen Gehalt der Leistung** bestimmen bzw. ihr das **Gepräge** geben
 - welche Einzelleistung bestimmt das usterl. Schicksal des „Leistungsbündels“?

⇒ **ständige Rechtsprechung des EuGH**

^{*)} Leistungsempfänger

I. Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung

Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung
➤ **einheitliche Leistung = einheitliche usterl. Beurteilung**



Leistungen im Verhältnis
Haupt- und Nebenleistung

Beispiel: „Strommastenurteil“
BFH v. 11.11.2004 (V R 30/04)

- Grundstücksüberlassung zur Errichtung von Strommasten für Überlandleitung
 - **ust.freie Hauptleistung (§ 4 Nr. 12a UStG)**
- Duldung Flur- und Aufwuchsschäden
 - **Nebenleistung = deshalb auch ust.frei**



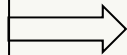
Leistungen als
untrennbare wirtschaftl. Leistung

Beispiel: „Grabpflegeleistungen-Urteil“
BFH v. 31.05.2007 (V R 5/05)

- Grabpflegeleistungen sind einheitliche sonstige Leistungen (19 %)
 - **Grabpflege (19 %)** aus Sicht Durchschnittsverbraucher **maßgeblich**
 - Lieferung Pflanzen (10,7 %) hat keinen selbständigen rechtlichen Gehalt

II. EuGH-Urteil vom 18.01.2018 (C 463/16, Stadion Amsterdam CV)

Klägerin =
Gesellschaft
Stadion Amsterdam



betrieb Fußballstadion „Amsterdam Arena“



- Vermietung für Sportwettkämpfe und Events

• Durchführung entgeltlicher Besichtigungstouren als einheitliche Leistung = Paket

➤ geführter Stadionrundgang

➤ nicht geführter Museumsbesuch
Fußballclub AFC Ajax

= **Hauptleistung (Regelsteuersatz)**

= **Nebenleistung (ermäßigter Steuersatz)**

- ohne Stadionrundgang kein Museumsbesuch
- Gesamtentgelt 10 € aufteilbar = davon 3,50 € für Museumsbesuch
- Vorgaben des vorliegenden Gerichts nach niederländ. USt-Recht

FRAGE: Besteuerung gesamte Leistung „Besichtigungstour“ nach Regelsteuersatz entsprechend Hauptleistung (= Grundsatz Einheitlichkeit der Leistung)?
oder: ermäßigter Steuersatz für Museumsbesuch (= Aufteilungsgebot)?

II. EuGH-Urteil vom 18.01.2018 (C 463/16, Stadion Amsterdam CV)

Entscheidung EuGH

- keine Besteuerung der einzelnen Bestandteile einer einheitlichen Leistung zu unterschiedlichen MwSt-Sätzen (hier: Haupt- und Nebenbestandteil)
 - ⇒ FOLGE:
 - bei einheitlicher Leistung = einheitlicher Steuersatz
 - Hauptleistung für Steuersatz maßgebend
 - gilt auch dann, wenn getrennte Preisbestimmung möglich
- anderenfalls: künstliche Aufspaltung der Leistung
 - ⇒ FOLGE:
 - Beeinträchtigung Funktionalität MwSt-System möglich

**FAZIT: Besteuerung gesamte Leistung „Besichtigungstour“
nach Regelsteuersatz entsprechend Hauptleistung
(= Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung)**

II. EuGH-Urteil vom 18.01.2018 (C 463/16, Stadion Amsterdam CV)

Rechtsfolgen EuGH-Urteil

- keine Durchbrechung Grundsatz Einheitlichkeit der Leistung hinsichtlich Steuersätze für Haupt- und Nebenleistung
 - ungeachtet Aufteilungsgebot in nationalem – niederländ. – UStG
 - insoweit Vorrang Grundsatz Einheitlichkeit der Leistung vor Aufteilungsgebot
- keine weitergehende Auseinandersetzung mit gesetzlichen Aufteilungsgeboten
- praxisrelevante Vorfragen:
 - einheitliche Leistung mit Haupt- und Nebenleistung?
 - Was ist die Hauptleistung? Was ist die Nebenleistung?
 - oder einheitliche Leistung in Form einer neuen selbständigen Leistung?
 - oder doch mehrere selbständige Leistungen?

FAZIT: neben Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung nun auch „Grundsatz der Einheitlichkeit des Steuersatzes“ (EuGH)
➤ insoweit kein Anwendungsvorrang gesetzl. Aufteilungsgebot

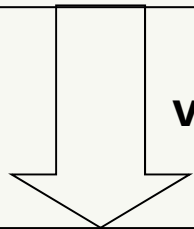
III. Gesetzliche Aufteilungsgebote im nationalen UStG

bisherige Auffassung Finanzverwaltung und BFH

- **gesetzliche Aufteilungsgebote für einheitliche Leistungen (haben Vorrang!)**

Beispiele:

- Grundstücksüberlassung (**ust.frei**) mit Betriebsvorrichtungen (**19 %**) (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG)
- Übernachtung (**7 %**) mit Frühstück/Parkplatzüberlassung (**19 %**) (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG)



verdrängen

- Abschn. 12.16 Abs. 8 Sätze 2 und 3 UStAE
- BFH v. 24.04.2013 (XI R 3/11)
- BFH v. 01.03.2016 (XI R 11/14)

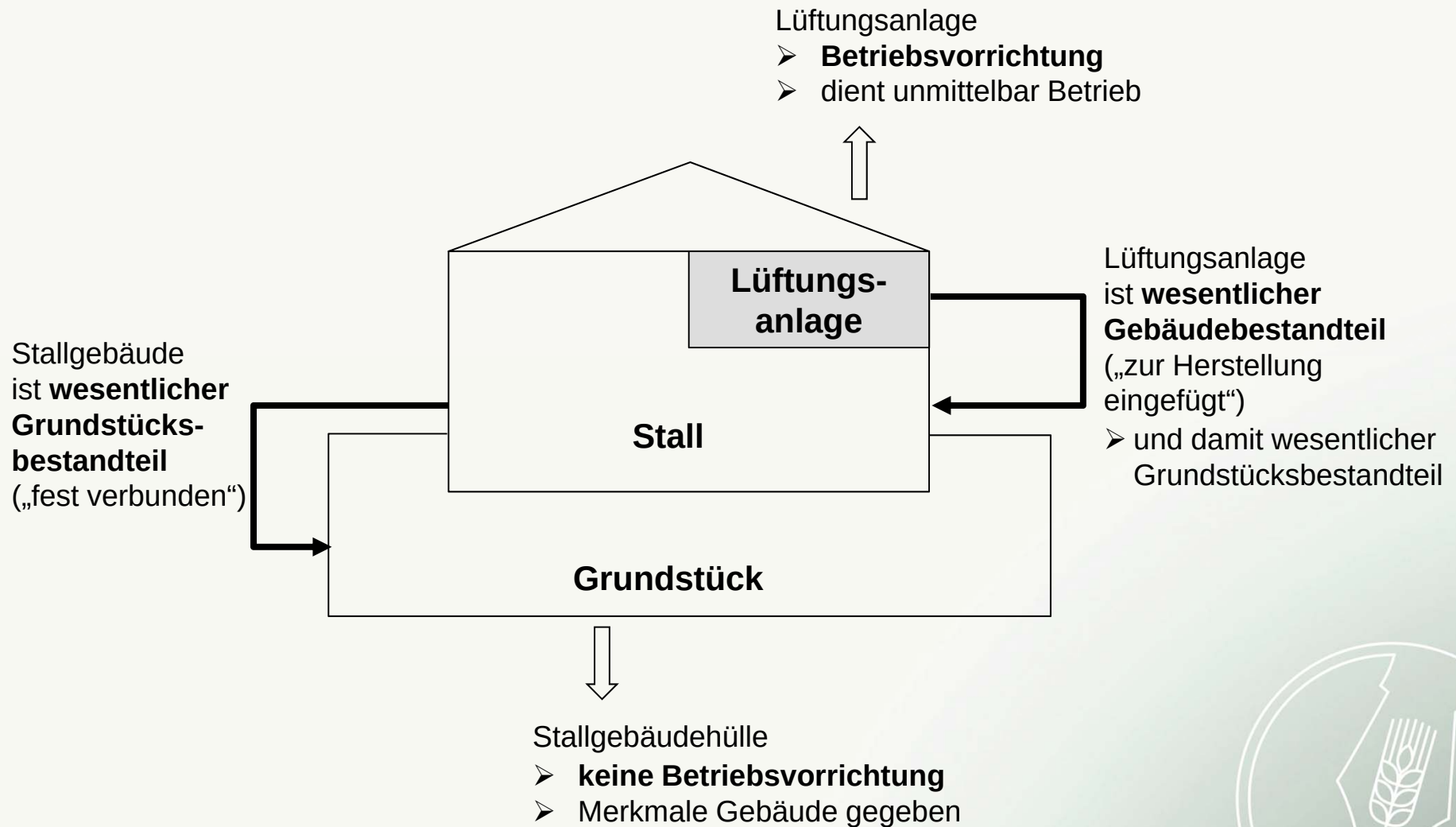
- **Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung**

- **einheitliche** Leistung = **einheitliche** usterl. Beurteilung

IV. Verpachtung Stallgebäude mit Betriebsvorrichtungen

Gesetzliches Aufteilungsgebot	
Grundsatz § 4 Nr. 12a UStG <u>ust.frei</u>	• Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ➤ dazu gehören die wesentlichen Grundstücksbestandteile, sofern sie <u>nicht</u> (mehr) als Betriebsvorrichtungen fungieren » z.B. Gebäudehülle Schweinestall » z.B. Gebäudehülle Fabrikgebäude
Ausnahme § 4 Nr. 12 S. 2 UStG <u>ust.pflichtig</u>	• Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen ➤ dazu gehören auch wesentliche Grundstücksbestandteile, wenn sie (noch) als Betriebsvorrichtungen fungieren » z.B. Lüftungsanlage im Schweinestall » z.B. Lastenaufzug im Fabrikgebäude
⇒ Aufteilung einheitliche Leistung im Hinblick auf Steuersatz	

IV. Verpachtung Stallgebäude mit Betriebsvorrichtungen



IV. Verpachtung Stallgebäude mit Betriebsvorrichtungen

bisherige Auffassung Finanzverwaltung und BFH

- **gesetzliches Aufteilungsgebot für einheitliche Leistungen (hat Vorrang!)**

- Überlassung Grundstück und Gebäudehülle = ust.**frei** (§ 4 Nr. 12a UStG)
- Überlassung Betriebsvorrichtungen = ust.**pflichtig** (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG)

verdrängt

- **allgemeine Grundsätze zur Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung**

- Überlassung Grundstück und Gebäudehülle = ust.**freie** Hauptleistung
- wenn Überlassung Betriebsvorrichtungen = unselbständige Nebenleistung
 - dann ebenfalls ust.**frei** (Abschn. 3.10 Abs. 5 Satz 1 UStAE)

IV. Verpachtung Stallgebäude mit Betriebsvorrichtungen

Argumentation für ust.freie einheitliche Leistung

1.) Kann Überlassung Betriebsvorrichtungen Nebenleistung zur ust.freien Hauptleistung der Grundstücksüberlassung sein?

Antwort: ja – **Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung**

➤ vgl. rechtskr. Urteil FG München v. 23.10.2012

2.) Kann eine einheitliche Leistung nur einem einheitlichen Steuersatz unterliegen?

Antwort: ja – **Grundsatz der Einheitlichkeit des Steuersatzes**

➤ vgl. EuGH-Urteil v. 18.01.2018

3.) Was ist, wenn gesetzliches Aufteilungsgebot in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG für einheitl. Leistung unterschiedl. Steuersätze vorsieht?

Antwort: **Verstoß gegen MwStSystRL**

IV. Verpachtung Stallgebäude mit Betriebsvorrichtungen

rechtskr. Urteil FG München v. 23.10.2012^{*)}

- Klägerin vermietete Stadthalle oder einzelne Räumlichkeiten
- auch die Vermietung von Betriebsvorrichtungen (z.B. Bühne) kann (steuerfreie) Nebenleistung zur Grundstücksvermietung sein (so das FG)
 - wenn sie im Rahmen einer einheitlichen Leistung **keinen prägenden Leistungscharakter** hat (im Fall vom FG bejaht)
 - ansonsten ist Überlassung Betriebsvorrichtungen grundsätzlich selbständige (steuerpflichtige) Leistung

⇒ **FAZIT: Grundstücksüberlassung mit Betriebsvorrichtungen kann einheitliche Leistung sein!**

^{*)} FG München Urteil vom 23.10.2012 (2 K 3457/09, EFG 2013, S. 247)
– NZB unbegründet durch BFH-Beschluss vom 12.12.2013 (XI B 151/12, n.v.)

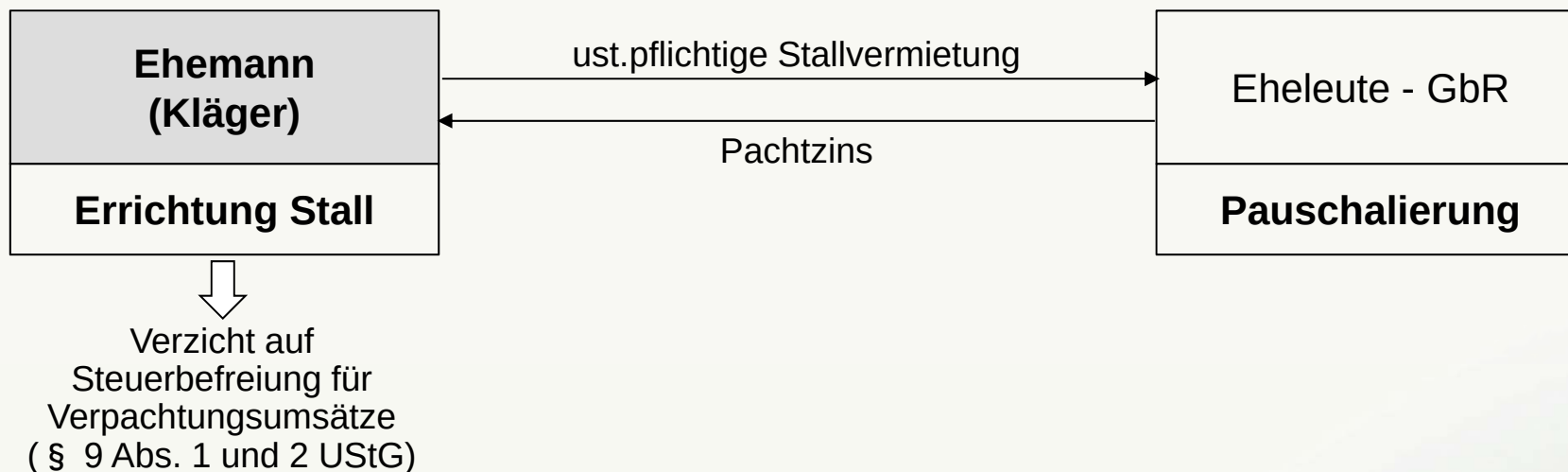
IV. Verpachtung Stallgebäude mit Betriebsvorrichtungen

Wenn Mitvermietung/-verpachtung Betriebsvorrichtungen ust.frei erfolgen soll:

- dann darf Betriebsvorrichtung keinen prägenden Leistungscharakter haben
- beachten, dass Finanzverw. Aufteilungsgebot § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG wohl vorerst noch anwenden wird
 - BMF-Schreiben vom 08.12.2017 an HLBS
 - = Vermietung von Betriebsvorrichtungen steuerpflichtig, auch wenn sie wesentliche Grundstücksbestandteile sind
 - = Anwendungsvorrang Aufteilungsgebot
- gegenüber Finanzverw. auf EuGH-Urteil Stadion Amsterdam CV berufen
- vorsorglich Umsatzsteuerklausel im Vertrag vereinbaren
- beachten, dass ggf. VoSt-Berichtigungen gem. § 15a UStG gegeben
 - hier: Grenzen des § 44 UStDV beachten!

V. BFH-Urteil vom 01.03.2018 (V R 35/17)*) – „Stallbaufall“

Option gem. § 9 UStG bei Vermietung Stallgebäude an pauschalierende GbR



BFH: Option nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG nicht möglich (entgegen Abschn. 9.2 Abs. 2 UStAE)

- = Pauschalierende GbR verwendet Stall nicht „ausschließlich“ für Umsätze, „die den VoStabzug nicht ausschließen“
 - ➔ kein tatsächlicher VoStabzug nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG
 - ➔ pauschaler VoStabzug gem. § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG reicht nicht
 - ➔ Zweck § 9 Abs. 2 UStG: Verhinderung sog. „Vorschaltmodelle“

*) BFH/NV 2018, S. 801

V. BFH-Urteil vom 01.03.2018 (V R 35/17) – „Stallbaufall“

BFH: Zurückverweisung an Nieders. FG (Vorinstanz)*)

- bislang keine Feststellungen des FG
 - zum Umfang der Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 UStG
 - zur **Frage einer möglichen Steuerpflicht** im Hinblick auf das Vorliegen von Betriebsvorrichtungen
 - zum Umfang der Betriebsvorrichtungen, z.B. ob das Stallgebäude von Betriebsvorrichtungen umfasst wird
- im Urteilsfall: Verpachtung
 - Rinderboxenlaufstall = **ust.frei** gem. § 4 Nr. 12a UStG
 - Melkkarussell = **ust.pfl.** gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG **als Betriebsvorrichtung**

⇒ **kein Hinweis BFH, ob bzw. inwieweit Nieders. FG EuGH-Urteil Stadion Amsterdam zu berücksichtigen hat**

*) Urteil Nieders. FG v. 29.06.2017 (11 K 88/16 – EFG 2018, S. 74)

= Verpachtungsumsätze ust.frei gem. § 4 Nr. 12a UStG mangels wirksamer Option gem. § 9 Abs. 2 UStG

VI. Urlaub auf dem Bauernhof

Gesetzliches Aufteilungsgebot

**§ 12 Abs. 2 Nr. 11
Satz 1 UStG
Steuersatz 7 %**

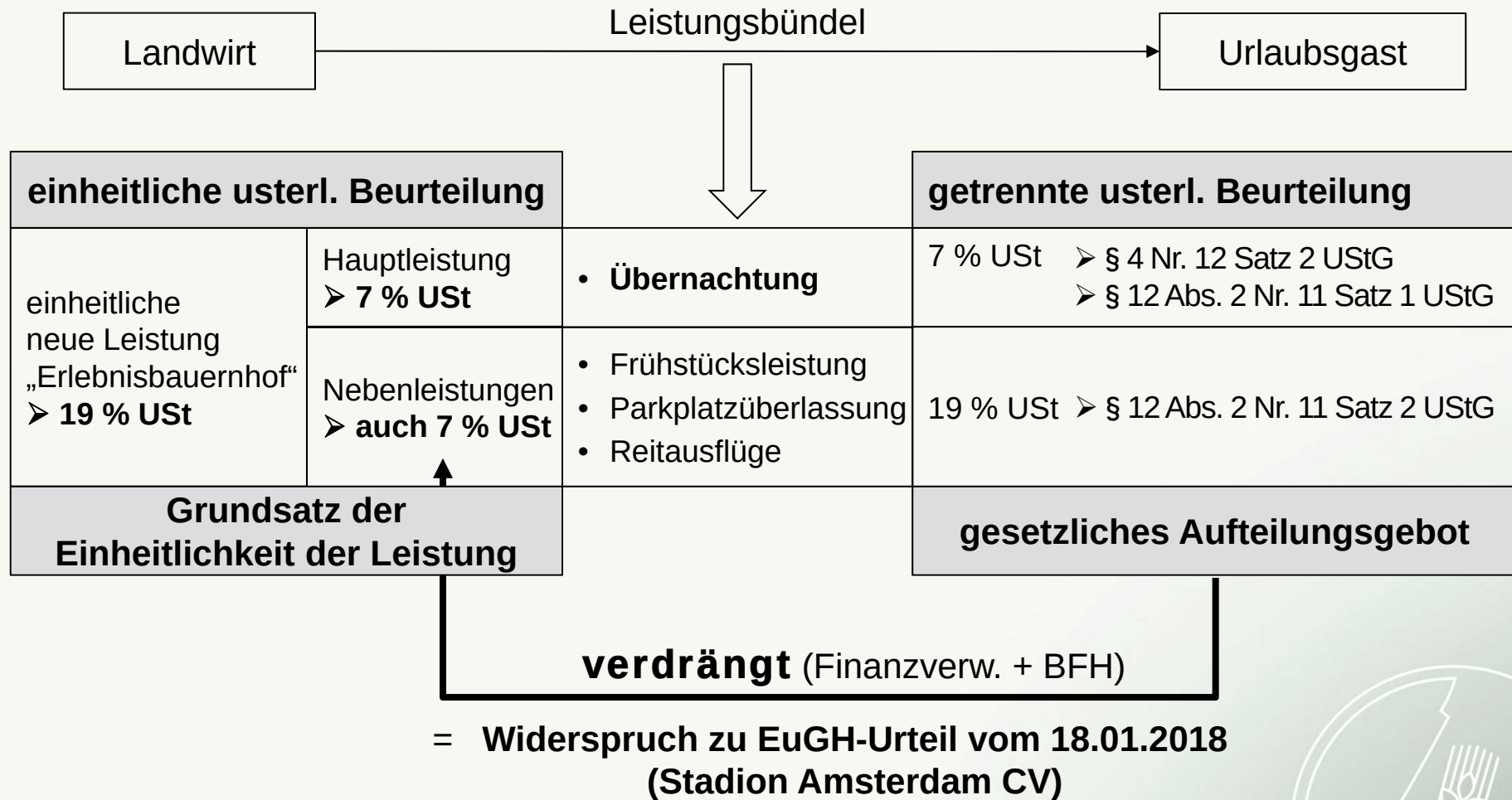
- USt-Ermäßigung für **Beherbergungsleistungen**
= „Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält“
 - klarstellende Einschränkung in Satz 2 auf die unmittelbar für Beherbergung notwendigen Leistungen

**§ 12 Abs. 2 Nr. 11
Satz 2 UStG
Steuersatz 19 %**

- keine USt-Ermäßigung für **bloße Nebenleistungen**
= auch wenn mit Entgelt für Vermietung abgegolten
 - Finanzverwaltung (Abschn. 12.16 Abs. 8 Satz 4 UStAE) u.a.:
 - Verpflegungsleistungen
(z.B. Frühstück, Halb- oder Vollpension, „All inclusive“)
 - „Wellnessangebote“, Ausflüge
 - Überlassung von Sportgeräten und -anlagen
 - Einräumung von Parkmöglichkeiten

⇒ Aufteilung einheitliche Leistung im Hinblick auf Steuersatz

VI. Urlaub auf dem Bauernhof



VII. Urteil FG Berlin-Brandenburg vom 28.11.2018 (7 K 7314/16)*) – rechtskräftig

- Aufteilung von Hotelumsätzen nach Steuersätzen – Bewertung Frühstücksumsätze
- „Übernachtung inkl. Frühstück“ zu pauschalen Gesamtverkaufspreis in Hotel
- Frühstück „in den meisten Fällen“ gesondert in Rechnung gestellt (5 € brutto)

Entscheidung Finanzgericht:

- **Übernachtungsleistungen** = ermäßigter Steuersatz **7 %** (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG)
- **Frühstücksleistungen** = Regelsteuersatz **19 %** (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG)
 - auch wenn Nebenleistungen → wegen gesetzlichen Aufteilungsgebot
 - hier: Nebenleistungscharakter bejaht
 - Verzicht im Streitfall nicht möglich
 - übliches Leitungspaket im Hotelgewerbe
- Aufteilung = wenn Übernachtung ausschließlich zusammen mit Frühstück
 - nicht: Gesamtpreis abzüglich Einzel-VP**) Frühstück = Einzel-VP**) Übernachtung
 - schätzungsweise Aufteilung nach Bruttomethode „nicht zu beanstanden“
 - Anteil Frühstücksleistungen 20 %
 - Anteil Übernachtungsleistungen 80 %

*) EFG 2019, S. 294

**) Einzelverkaufspreis

VII. Urteil FG Berlin-Brandenburg vom 28.11.2018 (7 K 7314/16) – rechtskräftig

Frage: Aufteilungsgebot nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG nach EuGH-Urteil Stadion Amsterdam noch zu beachten?

Schrifttum 1: Steuerermäßigung auch für Nebenleistungen zu Übernachtungsleistungen

Schrifttum 2: gesetzliche Aufteilungsgebote haben Anwendungsvorrang

- Mitgliedsstaaten verbleibt „Wertungsspielraum“
- **vorzugswürdige Auffassung nach Ansicht Finanzgericht**
 - Aufteilungsgebot mit europarechtl. Vorgaben vereinbar
 - Wahlrecht für Steuersatzermäßigung gem. Art. 98 MwStSystRL

Schrifttum 3: prüfen, ob Nebenleistungsbestandteile „konkrete oder spezifische Aspekte“ der Leistung darstellen und damit von Hauptleistung abweichender Besteuerung zugänglich sind

⇒ Revision im Hinblick auf EuGH-Urteil Stadion Amsterdam zugelassen

VIII. Folgewirkungen EuGH-Urteil vom 18.01.2018 (Stadion Amsterdam CV)

- **Ende der gesetzlichen Aufteilungsgebote im UStG für**
 - Hauptleistung Übernachtung (7 %) mit unselbständiger Nebenleistung Frühstück/Parkplatzüberlassung (19 %) (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG)
 - Hauptleistung Grundstücksüberlassung (ust.frei) mit unselbständiger Nebenleistung Überlassung Betriebsvorrichtungen (19 %) (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG)

wegen Verstoßes gegen die MwStSystRL??

- Anpassung der gesetzlichen Aufteilungsgebote durch Gesetzgeber??
- Finanzverwaltung wird Aufteilungsgebote wohl vorerst noch anwenden
- betroffene Unternehmer können sich auf EuGH-Urteil berufen
- EuGH steht Monopol für verbindliche Auslegung der MwStSystRL zu

VIII. Folgewirkungen EuGH-Urteil vom 18.01.2018 (Stadion Amsterdam CV)

- **gesetzliche Aufteilungsgebote im UStG gelten weiterhin für**
 - Option gem. § 9 Abs. 2 UStG bei einheitlicher Vermietung Gebäude
 - = weiterhin gesonderte Prüfung für jeden Gebäudeteil, ob Verwendung durch LE*) für Umsätze, „die VoStabzug nicht ausschließen“
 - Aufteilung einer einheitlichen Beförderungsleistung gem. § 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG
 - = nur der auf das Inland entfallende Teil der Beförderungsleistung ist im Inland ausgeführt und damit steuerbar
 - in beiden Fällen nach Auffassung Nieskens**)
 - keine Aufteilung in abgrenzbare Leistungsbestandteile
 - sondern **lediglich „Rechtsfolgenkonsequenzen“** in Abhängigkeit
 - vom VoStabzug (§ 9 Abs. 2 UStG)
 - und von der Steuerbarkeit (§ 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG)

*) Leistungsempfänger

**) in AgrB 1-2019, S. 15(19)