

ZfU STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT mbH

Zentrum für europäisches Umsatzsteuerrecht

VAT IS LOS

U M S A T Z S T E U E R N E W S

ZFU STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH

MARCO FUB

GESCHÄFTSFÜHRER | DIPL. FINANZWIRT(FH) | STEUERBERATER

Agenda

Einheitlichkeit der Leistung

Einführung

Rechtsprechung

Verwaltungsauffassung

Umsatzsteuer im Sinne des § 14c UStG

Reemtsma-Direktanspruch in der Umsatzsteuer

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

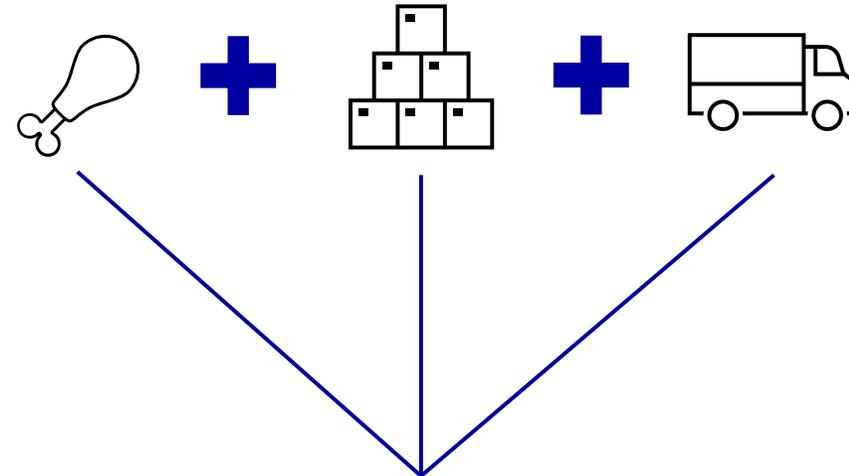
EINFÜHRUNG

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

BEISPIEL

Beispielsachverhalt:

- Onlinehändler verkauft Fleisch im Internet
- eigenständiger Transport zum Kunden
- empfindliche Waren werden aufwendig verpackt (inkl. Kühlung etc.) und sorgfältig transportiert.
- Alle drei Leistungen (Verkauf, Verpackung, Transport) werden dem Kunden einheitlich unter Ausweis des ermäßigten Steuersatzes in Rechnung gestellt.



Einheitliche Leistung aus Haupt- und unselbstständiger Nebenleistung

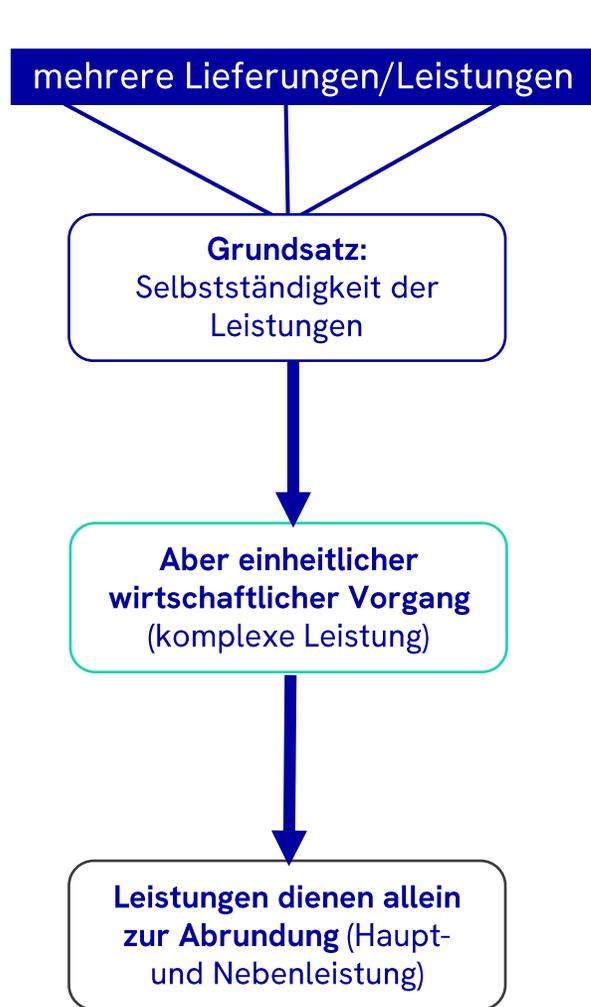
oder

Einheitliche komplexe Leistung aus mehreren selbstständigen Leistungen

oder

Mehrere einzelne, selbstständige Leistungen

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG



Hauptkriterium: Sicht des Durchschnittsverbrauchers

Grundsatz (A 3.10 Abs. 1 Satz 2 UStAE):

- > Jede Lieferung und jede Leistung ist als eigenständig zu betrachten
- > Einheitlicher Vertrag oder Gesamtpreis kein Indikator für einheitlichen Vorgang

Ausnahme 1 (A 3.10 Abs. 3 UStAE):

- > Einheitlicher (wirtschaftlicher) Vorgang darf nicht künstlich aufgespalten werden (dann einheitliche Lieferung/Leistung)
- > Nicht maßgeblich für Beurteilung:
 - > Umstand, dass beide Leistungen getrennt erbracht werden können

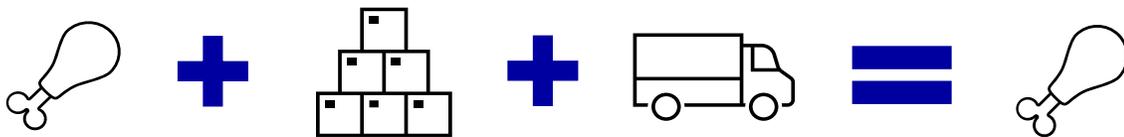
Ausnahme 2 (Nebenleistung, A 3.10 Abs. 5 UStAE)

- > **Indikatoren** für Nebenleistung: im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich, mit ihr eng verbunden (wirtschaftliche Abrundung), kommt üblicherweise in deren Gefolge vor
- > Auch **getrennte Verträge** oder **Aufteilung des Entgelts** führt nicht zur Einzelbetrachtung
- > Folge: Nebenleistung teilt Schicksal der Hauptleistung

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

RÜCKBEZUG AUF DAS PRAXISBEISPIEL

- Verpackung und Transport dienen der optimalen Inanspruchnahme der Lieferung
- Demnach: **unselbstständige** Nebenleistungen
- Insgesamt einheitliche Leistung mit Fleischlieferung als Hauptleistung
- Die Nebenleistungen teilen das steuerliche Schicksal der Hauptleistung
- Also: insgesamt **ermäßigter** Steuersatz



Korrekte Bestimmung der Leistungszusammensetzung essenziell für:

- Anwendung des korrekten Steuersatzes
- Anwendung von Steuerbefreiungen
- Bestimmung des Leistungsortes
- Zeitpunkt der Steuerentstehung
- Vorsteuerabzug
- Vermeiden von Steuernachzahlungen

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

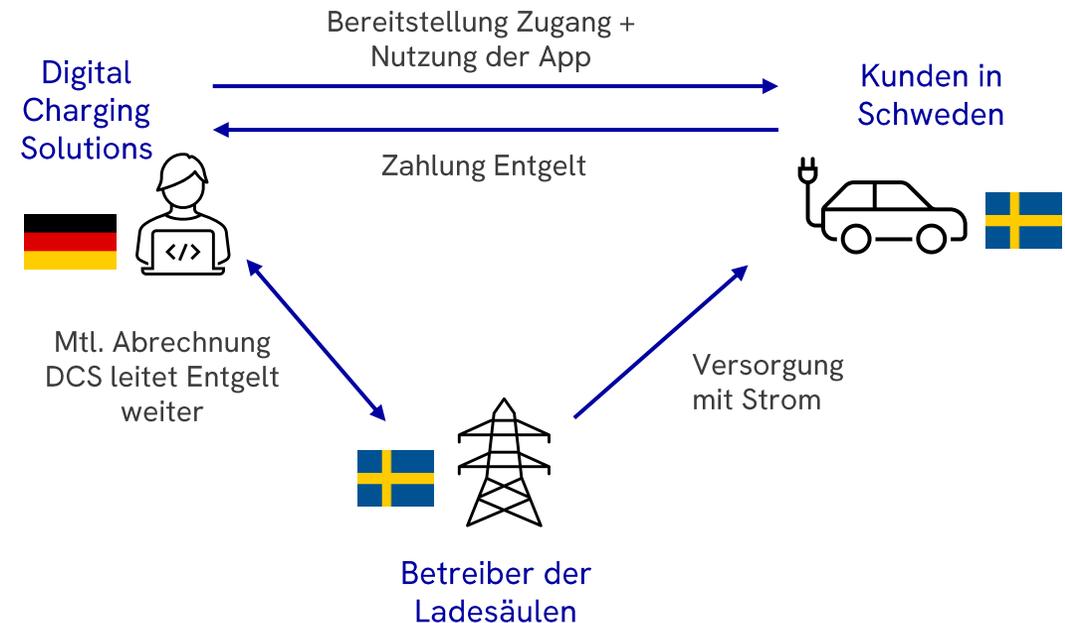
RECHTSPRECHUNG

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

EUGH. URTEIL v. 17. OKTOBER 2024, C-60/23 – DIGITAL CHARGING SOLUTIONS

Sachverhalt:

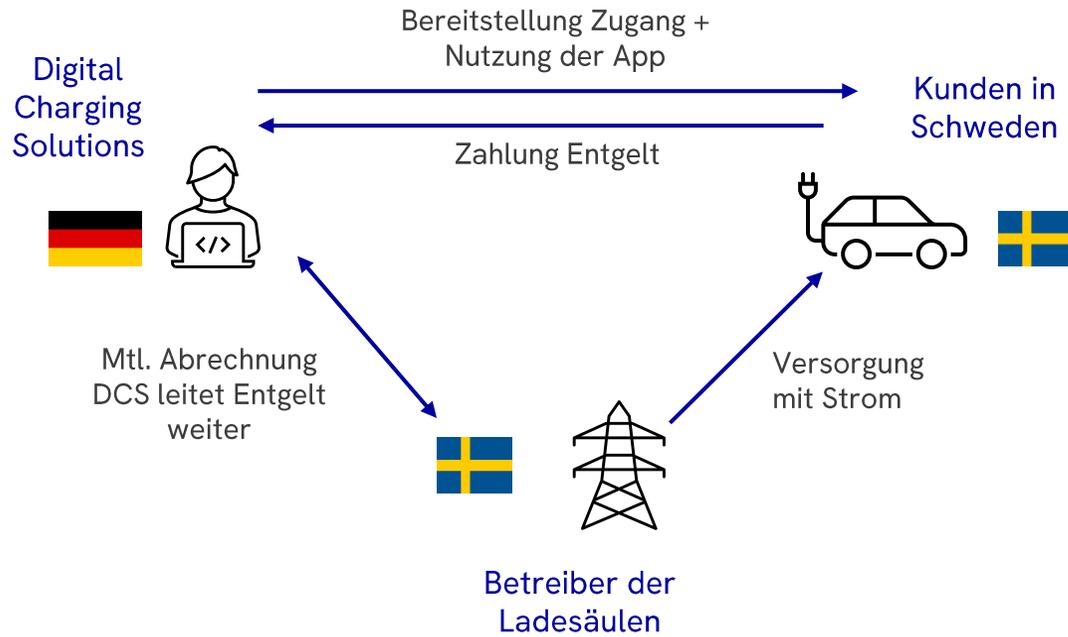
- Digital Charging Solutions (DCS) – in Deutschland ansässig – bot Nutzern in Schweden Zugang zu Ladesäulen an.
- Dabei schloss sie Verträge mit den Betreibern der Ladesäulen.
- DCS betrieb auch eine App, mit der man Preise und Verfügbarkeit der Ladesäulen in ihrer Nähe überprüfen konnte.
- Der Betrag für den bezogenen Strom wurde DCS von den Betreibern monatlich in Rechnung gestellt, DCS leitete ihn an Kunden weiter.
- Für die App-Nutzung wurde **unabhängig** vom Strombezug eine feste Gebühr erhoben.
- Zwischen Kunden und Ladesäulenbetreiber existierten **keine** vertraglichen Pflichten.



Einheitlich komplexe Leistung aus Stromlieferung + Appnutzung?

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

EUGH, URTEIL V. 17. OKTOBER 2024, C-60/23 – DIGITAL CHARGING SOLUTIONS



Entscheidung des EuGH:

- Lieferung des Stroms ist **Kommissionsgeschäft**
- DCS als Kommissionär; Betreiber als Kommittenten
- Die Abrechnung von Strom und Appnutzung folgt **gesondert**
- Strommenge hat **keinen Einfluss** auf die feste Gebühr für Appnutzung
- Auch wenn **kein** Strom bezogen wird, muss Appgebühr gezahlt werden

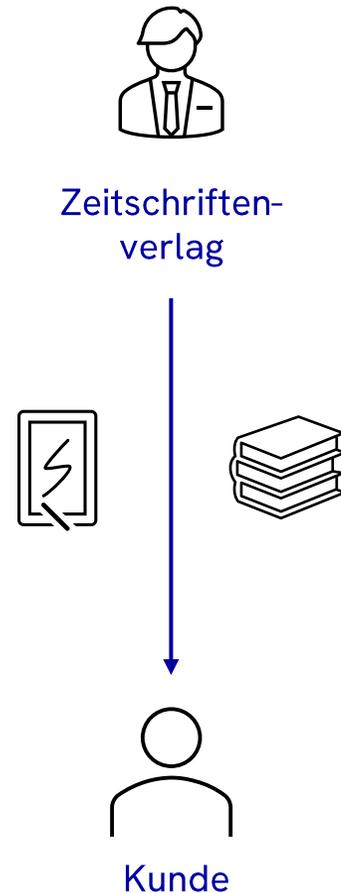
EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

EUGH, URTEIL v. 5. OKTOBER 2023, C-505/22 – DECO PROTESTE

Sachverhalt:

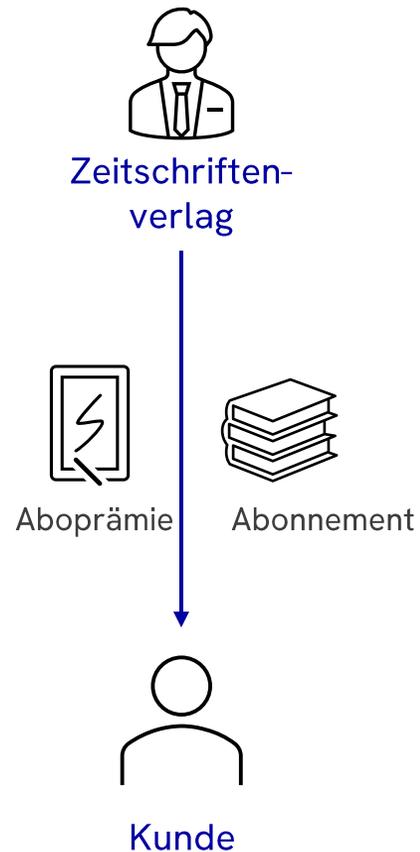
- Ein Zeitschriftenverlag verteilte als Aboprämie zum Abschluss eines Zeitschriftenabos ein Tablet / Smartphone mit Wert < 50 EUR.
- Auch bei Kündigung des Abos **nach dem 1. Monat** verblieb die Prämie beim Kunden.
- Die Finanzverwaltung versah die Aboprämien separat mit der Steuer (Regelsteuersatz).
- Der Verlag behandelte sie als im Abonnement eingepreist (ermäßigter Steuersatz).

Einheitliche Leistung = ermäßigter Steuersatz?



EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

EUGH, URTEIL V. 5. OKTOBER 2023, C-505/22 – DECO PROTESTE



Entscheidung:

- **Kein** unmittelbarer Zusammenhang zwischen Gewährung Aboprämie <-> Abschluss Abo
- **Keine** einheitlich komplexe Leistung, da mit Verlängerung Abo ≠ neue Prämie
- Aboprämie **unselbstständige Nebenleistung** zum Abonnement als Hauptleistung
- Gewährung der Prämie ist Bestandteil der **Geschäftsstrategie** -> Akquise
- Aboprämie gewährleistet **optimale Inanspruchnahme** des Abos (Onlinefunktion)

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

FG HAMBURG, URTEIL v. 19. JANUAR 2022 – 6 K 16/20

Abweichend dazu: Urteil des FG Hamburg zu ähnlichem Sachverhalt

Sachverhalt:

- Ebenfalls Gewährung von **Sachprämien** (Bücher, CDs, Accessoires) bei Abschluss eines Zeitschriftenabos
- Zusätzlich auch Beigabe von DVDs bei **Fernsehzeitschriften**
- Wurden als **unselbstständige Nebenleistungen** zur steuerermäßigten Zeitschriftenlieferung betrachtet

Entscheidung:

- Sachprämien sind **keine Nebenleistung** / Teil einer einheitlichen komplexen Leistung
- Dienen **nicht** der optimalen Inanspruchnahme der Hauptleistung
- Die DVD ist nicht auf die Fernsehzeitschrift angepasst und teurer -> auch **selbstständige Leistung**
- Insgesamt also jeweils **einzelne** Leistungen

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

ABGRENZUNG E-PAPER UND LERNPLATTFORM

- Ein Anbieter für Fachzeitschriften bot seinen Kunden folgende Abomodelle an:
 1. *Print-Abonnement* (ohne online Fortbildungsnachweis)
 2. *Online-Abonnement* inkl. online Fortbildungsnachweis durch Tests
 3. *Komplett-Abonnement* (beide Abonnements kombiniert)
- Die Print-Abos wurden vollständig mit 7 % besteuert
- Der Testzugang fällt nicht unter den erm. Steuersatz, da keine Zeitschrift
- Bei den Abos inkl. Testzugang wurden 75 % (Aboanteil) mit 7 % und die restlichen 25 % (Anteil Testzugang) mit 19 % besteuert

Abomodell	Umsatzsteuerliche Einordnung
Print-Abo	- Unterliegt dem erm. Steuersatz
E-Paper-Abo	- Unterliegt dem erm. Steuersatz
Print-Abo + E-Paper	- i.d.R. keine einheitliche Leistung - Aufteilung des Gesamtpreises aber nicht notwendig, da beide erm. Steuersatz unterliegen
Gebündeltes digitales Abo: Print + E-Paper + zusätzliche Leistungen	- Immer Einzelfallbetrachtung - Ohne „Mehrfunktionen“ (Videoinhalte, Webinare, Kurse etc.) eher 7 %
Gebündeltes digitales Abo: Print + E-Paper + zusätzliche Leistungen	- Mit „Mehrfunktionen“ (s.o.) eher 19 % Steuersatz - Unabh. davon, ob nur E-Paper / nur Print

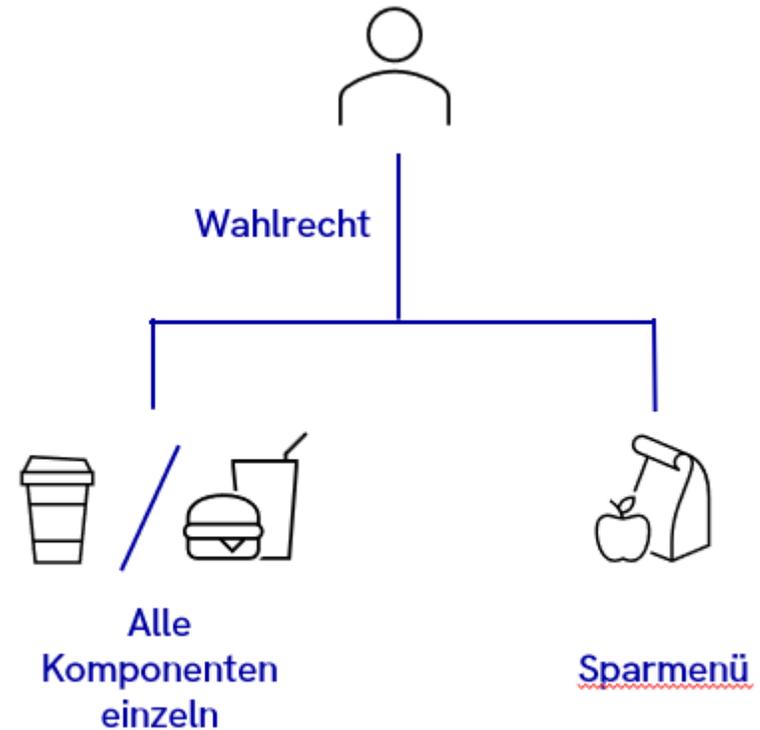
EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

BFH, URTEIL v. 22. JANUAR 2025, XI R 19/23 - SPARMENÜS

Sachverhalt:

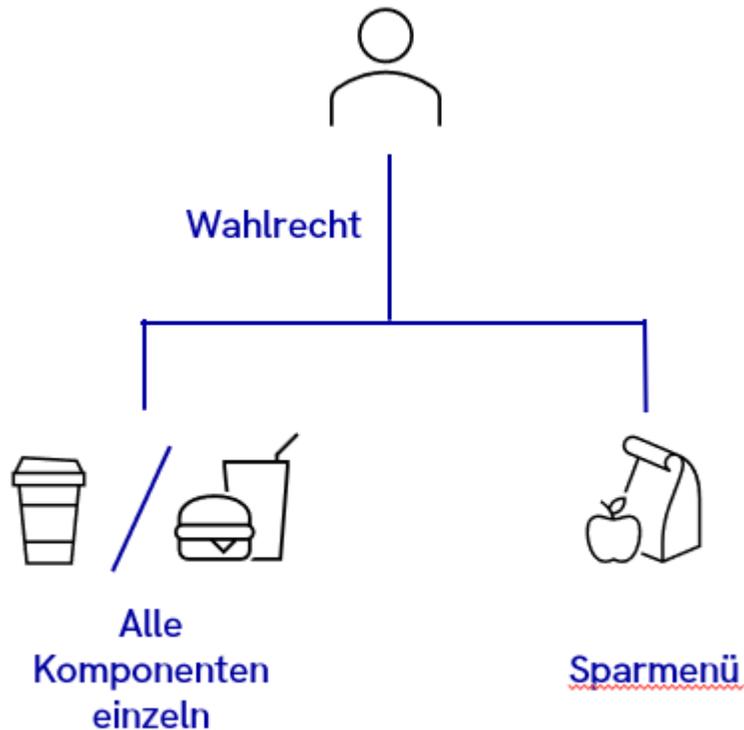
- Eine Fast-Food-Kette bot neben den einzelnen Produkten auch Sparmenüs mit **einheitlichem Gesamtpreis** an
- Der Gesamtpreis wird **aufgeteilt** und mit den jeweiligen Steuersätzen versehen (Streitgegenstand des Verfahrens)

Wieso keine einheitliche Leistung?



EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

BFH, URTEIL v. 22. JANUAR 2025, XI R 19/23 - SPARMENÜS



Begründung des BFH:

- Kunde hat **Wahlrecht**, die Speisen / Getränke auch einzeln zu erwerben
- Somit kann keiner der Bestandteile unselbstständige Nebenleistung sein
- Somit sind die Leistungen **auch nicht so eng miteinander verbunden**, dass sie eine einheitliche komplexe Leistung ergeben

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

BFH, URTEIL v. 22.JANUAR 2025, XI R 19/23 – SPAR-MENÜS

Aufteilungsmethode der einzelnen Entgelte

- Andere Methode als die Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen muss sachgerecht sein
- **Hier aber:** Aufteilung nach F&P-Methode kommt zu anderen Ergebnissen, deshalb nicht sachgerecht

Beispiel

- Ein Burger kostet im Einzelverkauf 7 €, eine Portion Pommes 2 € und ein Getränk auch 2 €
- Preis im Spar-Menü: 10 € (1 € Ersparnis)
- Wenn F&P-Methode den Burger aufgrund hohen Wareneinsatzes im Spar-Menü mit 8 € datiert, ist Methode nicht mehr sachgerecht



Food-and-Paper Methode

- Aufteilung des Gesamtentgelts erfolgt anhand des Wareneinsatzes
- Wareneinsatz = Summe aller Aufwendungen für die Speisen / das Getränk
- Gewinnspanne bei Getränken ist typischerweise höher
- Demnach häufig niedrigere Umsatzsteuer als bei Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

PRAXISBEISPIEL: KAFFEE-SERVICEPAKETE

Sachverhalt:

- Die A-GmbH bietet Kaffee-Servicepakete an
- Diese bestehen aus der Vermietung von Kaffeemaschinen und der monatlichen Belieferung von Kaffee inkl. Kondensmilch etc.
- Das Paket wird in einem Abomodell verkauft
- Die A-GmbH behandelt das Angebot als einheitliche Leistung mit der Kaffeelieferung als Hauptleistung -> insgesamt 7 %
- Das Finanzamt sieht mehrere selbstständige Leistungen

Argumentation einheitliche Leistung:

- Kaffeemaschine ermöglicht **optimalen Konsum** des Kaffees
- Sinn und Zweck des Pakets ist es, dem Kunden jeglichen Aufwand für die Kaffeeherstellung abzunehmen -> **nur als Einheit möglich**
- Vertraglich festgelegt, dass die Kaffeemaschinen **nur** mit dem Kaffee der A-GmbH verwendet werden dürfen
- Wertverhältnis auf den Monat gerechnet



Argumentation Finanzverwaltung:

- Kunde entscheidet über Menge und Art des gelieferten Kaffees, läuft also getrennt von der Überlassung der Maschine
- Beide Komponenten sind einzeln auf dem Markt erhältlich
- Kaffeemaschine erfüllt eigenen, wirtschaftlichen Zweck und ist keine unselbstständige Nebenleistung

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

STREIT UM DIE DIFFERENZBESTEUERUNG (§ 25A USTG)



Finanzamt: **Insgesamt keine** Differenzbesteuerung → **neuer** Gegenstand entstanden

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

STREIT UM DIE DIFFERENZBESTEUERUNG (§ 25A USTG)

Sachverhalt:

- Unternehmerin kauft **alte** Kommoden von Privatpersonen
- Restaurierung und Einbau neuer Waschbecken/Armaturen (Upcycling)
- Verkauf unter Anwendung teilweiser Anwendung der Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) für die angekaufte Kommode und Regelbesteuerung für die „neue Teile“ plus Dienstleistungen
- **Finanzamt** lehnt Differenzbesteuerung ab → **neuer** Gegenstand entstanden, welcher unter Berücksichtigung der „Nämlichkeitsrechtsprechung“ nicht der Differenzbesteuerung unterliegt

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

STREIT UM DIE DIFFERENZBESTEUERUNG (§ 25A USTG)

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht Urteil vom 29. März 2023 - 4 K 77/22

- Finanzgericht **bejaht** Differenzbesteuerung
- Begründung: Kommode = Hauptleistung, neue Teile = Nebenleistung
 - insoweit Zustimmung zur Rechtsauffassung des Finanzamts
- **Aber:** Finanzgericht sieht die „Nämlichkeitsrechtsprechung“ als überholt an (vgl. EuGH, Urteil vom 18. Januar 2017, Sjelle Autogenbrug – C-471/15 – und BFH, Urteil vom 23. Februar 2017 – V R 37/15 –, BFHE 258, 161, BStBl II 2019, 452)
- **Folglich:** Anwendung der Differenzbesteuerung auf **gesamten** Liefergegenstand
- Revision zugelassen – eingelegt durch Finanzamt

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

BFH-URTEIL v. 11. DEZEMBER 2024 – XI R 9/23

- Urteil des FG aufgehoben, Sache zurückverwiesen
- **Grundsatz:** Differenzbesteuerung ausgeschlossen, wenn Liefergegenstand teilweise mit **Vorsteuerabzug** erworben wurde
- EuGH (Bawaria Motors, C-160/11): Bereits **anteiliger Vorsteuerabzug** genügt, um Differenzbesteuerung zu verhindern
- Finanzgericht muss klären:
 - einheitlicher Liefergegenstand („Waschtisch“) oder
 - getrennte Lieferungen („alte“ Kommode (Differenzbesteuerung) und „neues“ Waschbecken inkl. Montage (Regelbesteuerung))

Leitsatz:

Upcycling-Produkte mit neuen, **vorsteuerabzugsfähigen** Bestandteilen können nicht differenzbesteuert verkauft werden

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

BFH, BESCHLUSS V. 18. OKTOBER 2023, XI B 41/23 – WC-ANLAGE BEI MUSEUMSBETRIEB (ANTRAG AUF AUSSETZUNG DER VOLLZIEHUNG)

Sachverhalt

- Ein Museum bot neben seiner steuerfreien Museumsleistung entgeltlich eine WC-Anlage sowie Parkplätze an
- Sie erhob dafür gesondert Entgelte
- Leistungen als steuerfreie Nebenleistungen zu den Museumseintrittsberechtigungen?

Entscheidung

- Überlassung von **Parkplätzen** ist nicht typisch / unerlässlich für ein Museum -> **selbstständige Leistung**
- **WC-Anlage** ist für Museum unerlässlich (auch gesetzlich teilweise verpflichtet)
- Steuerfreier Betrieb des WCs steht in keinem Wettbewerb zu anderen steuerpflichtigen WC-Betreibern
- Daher: **einheitliche**, steuerfreie Leistung

Kritik an der Entscheidung

- Steueranteil wird davon abhängig gemacht, ob sie im steuerfreien kulturellen oder steuerpflichtigen gastronomischen Bereich stattfindet
- Separate Entgelte sprechen für den **Durchschnittsverbraucher** für mehrere Leistungen
- WC-Nutzung gewährleistet **nicht** optimale Inanspruchnahme des Museumsbesuchs
- WC-Betrieb zwar unerlässlich und verpflichtet, aber eher **nicht unselbstständige Nebenleistung**

Nachfolgend Finanzgericht Berlin-Brandenburg,
Beschluss vom 15. April 2024 – 7 V 7031/23



EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

EUGH-URTEIL VOM 4. MAI 2023 – C 516/21 /
BFH-ENTSCHEIDUNG V R 7/23 (V R 22/20) VOM 17. AUGUST 2023

Sachverhalt:

Der Kläger verpachtete ein **Stallgebäude** zur Putenzucht mit auf Dauer eingebauten **Ausstattungs-elementen**, die speziell der vertragsgemäßen Nutzung als Putenaufzuchtstall dienten und auf diesen Zweck ausgelegt waren.

Zur Ausstattung gehörten spezielle Vorrichtungen für die Fütterung, eine Industrieförderspirale, Heizungs- und Lüftungsanlagen sowie Beleuchtungssysteme.

Es lag ein **einheitliches Entgelt** vor, das nach den vertraglichen Regelungen nicht auf die Überlassung des Stalls einerseits und der Vorrichtung und Maschinen andererseits aufgeteilt war.

Der Kläger behandelte die Verpachtung insgesamt als umsatzsteuerbefreit. Das Finanzamt hingegen teilte die einheitliche Pacht unter Anwendung des Aufteilungsgebots auf und nahm eine 20 % umsatzsteuerpflichtige Verpachtung (Betriebsvorrichtung) an.



EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

EUGH-URTEIL VOM 4. MAI 2023 – C 516/21

- Überlassung der Betriebsvorrichtungen ist ebenfalls als **steuerbefreit** anzusehen, **wenn** diese im Rahmen eines einheitlichen Vertrags eine bloße **Nebenleistung** zur nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL steuerfreien (Haupt-)Vermietungsleistung des Stallgebäudes einzuordnen ist.
- Vorliegend waren beide Leistungen nicht als eigenständige und selbständige Leistung zu betrachten, da die Einzelleistungen so **eng miteinander verbunden** sind, dass sie objektiv eine **einzige untrennbare wirtschaftliche** Leistung sind.
- Einordnung eines Leistungsbestandteil eindeutig als Hauptleistung und ein anderer Leistungsbestandteil als Nebenleistung (insbesondere, wenn die Nebenleistung keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern die Hauptleistung nur optimal nutzbar macht).



EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

BFH-BESCHLUSS v. 17. AUGUST 2023 – V R 7/2023

- **Kein Aufteilungsgebot** bei Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks mit Betriebsvorrichtungen
- § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ist nicht auf die Verpachtung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen anzuwenden, **wenn** es sich hierbei um eine Nebenleistung zur Verpachtung eines Gebäudes als Hauptleistung handelt, die im Rahmen eines zwischen denselben Parteien geschlossenen Vertrags nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei ist, so dass eine **einheitliche Leistung** vorliegt (Folgeentscheidung zu EuGH, Urteil v. 4. Mai 2023 – C 516/21)
- **Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung** im Hinblick auf das angenommene Aufteilungsgebot bei Vermietung eines Grundstücks und zeitgleicher Überlassung von Betriebsvorrichtungen (Abschn. 4.12.10 S. 1 UStAE)



EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

UMSATZSTEUERLICHE AUFTEILUNGSgebote BFH-ENTSCHEIDUNG V R 7/23 (V R 22/20)

- Hat die Entscheidung auch Auswirkungen auf andere Aufteilungsgebote?
 - Besondere Bedeutung für die Bestimmung, welches Leistungselement Haupt- und Nebenleistung ist
 - EuGH-Fall: Wäre die Überlassung der Betriebsvorrichtung das **prägende** Leistungselement – d.h. Hauptleistung – im Vergleich zur Überlassung des Stalls als bloße Nebenleistung, so wäre die Leistung insgesamt nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG insgesamt steuerpflichtig.
- Einheitlichkeit einer Leistung kann sowohl vorteilhaft als auch nachteilhaft sein

Hinweis zum Vorsteuerabzug:

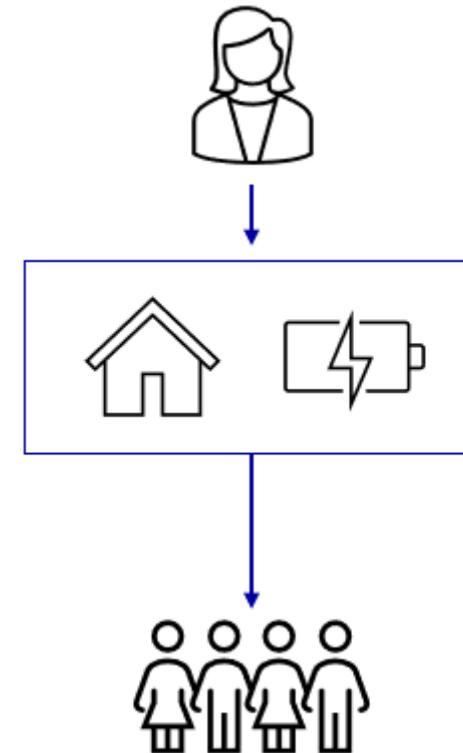
- **Versagung des Vorsteuerabzugs** für Eingangsumsätze betreffend die Überlassung der Betriebsvorrichtung – sofern diese nun als Nebenleistung zur Stallüberlassung als steuerfrei anzusehen sind

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

BFH, URTEIL v. 17. JULI 2024, XI R 8/21 – VERKAUF VON MIETERSTROM

Sachverhalt

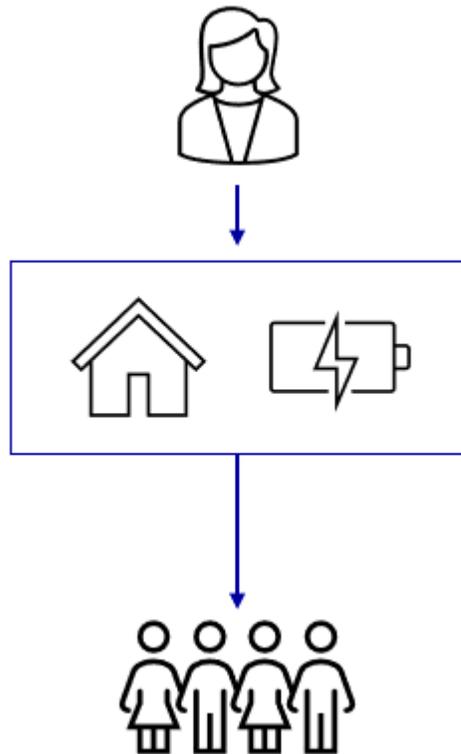
- Ein Unternehmer vermietete mehrere Immobilien umsatzsteuerfrei an Privatpersonen
- Auf den Gebäuden waren **Photovoltaikanlagen** installiert
- Den entstandenen Strom verkaufte er **steuerpflichtig** an seine Mieter über eine geschlossene **Zusatzvereinbarung**
- Das FA verwehrte den Vorsteuerabzug aus den Photovoltaikanlagen, da es eine steuerfreie einheitliche Leistung annahm



Einheitliche, steuerfreie
Mietleistung / zwei
selbstständige Leistungen?

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

BFH, URTEIL V. 17. JULI 2024, XI R 8/21 – VERKAUF VON MIETERSTROM



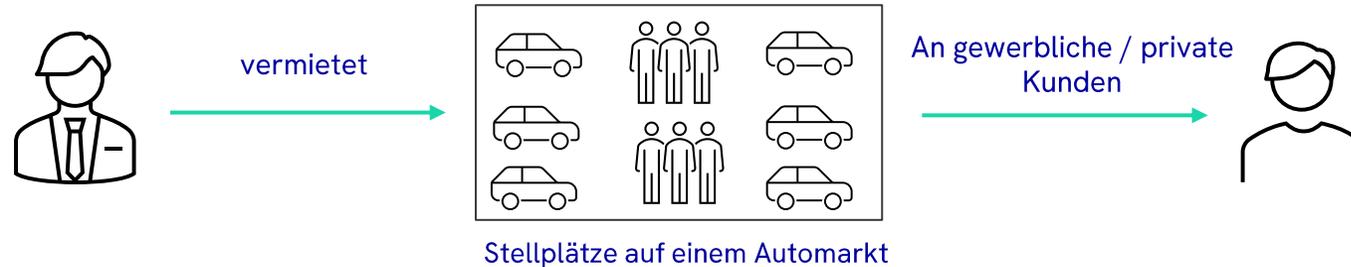
Entscheidung:

- Der Mieter kann seinen Stromlieferanten **selbst wählen**
- Das Wahlrecht ist per Gesetz verankert (§ 42a II EnWG)
- Bei Abschluss des Mietvertrags muss er **nicht** den Mieterstrom beziehen
- Die Stromabrechnung verläuft verbrauchsabhängig und damit getrennt von der Miete

Ergebnis: Zwei selbstständige Leistungen

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

FG MÜNCHEN, URTEIL V. 30. JANUAR 2024, 5 K 1078/23



Steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 12 UStG oder steuerpflichtig?

Entscheidung:

- Ob Vermietungstätigkeit vorliegt richtet sich nach **Unionsrecht**, nicht nach nationalem Zivilrecht
- Ob die Vermietung für die Zwecke des Autoverkaufs als steuerfreie Vermietung gilt, ist **höchststrichterlich nicht geklärt**
- Unterschiedliche Sprachfassungen der MwStSystRL führen nicht zur Einschränkung
- Rückausnahmen von Steuerbefreiungen sind **nicht eng** auszulegen

Aber: Revision beim BFH eingelegt unter V R 4/24

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

VERMIETUNG UND VERPACHTUNG: PARKPLÄTZE UND FLÄCHEN

- **Frage:** Ist die Überlassung von Abstellplätzen zum Zwecke der Aufladung von Elektro-Kfz, verbunden mit der Überlassung von weiteren Flächen für die dafür benötigte Infrastruktur, eine **insgesamt** nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG **umsatzsteuerbefreite Vermietungsleistung**?
- **Grundregel:** § 4 Nr. 12 **Satz 1** Buchst. a UStG **befreit** die Überlassung von Grundstücken (z.B. Vermietung oder Verpachtung von Grundstücksflächen) grundsätzlich von der Umsatzsteuer.
- **Ausnahme:** § 4 Nr. 12 **Satz 2** UStG stellt die Vermietung von **Plätzen für das Abstellen** von Fahrzeugen **umsatzsteuerpflichtig**.
- **Begriff** „Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen“ i.S.d. Art. 135 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL umfasst die Vermietung **aller** für das Abstellen von Fahrzeugen bestimmten **Flächen** einschließlich geschlossener Garagen.
- **Einschränkende Wortlaut-Auslegung** auf das Wort „**Parken**“ im engeren Sinne ist nach dem Regelungszweck der Norm **nicht zulässig** (vgl. FG München, 30. Januar 2024 – 5 K 1078/23 Rn. 47). Es muss sich also nicht um reine Parkplätze handeln. Die Möglichkeit, ein Fahrzeug vorübergehend abzustellen, ungeachtet der Tatsache, dass dieses dabei vornehmlich geladen werden soll, reicht somit aus, um zur Steuerpflicht zu führen.

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

VERMIETUNG UND VERPACHTUNG: PARKPLÄTZE UND FLÄCHEN

- **Rückausnahme** zu § 4 Nr. 12 **Satz 2** UStG: Die Vermietung für das Abstellen von Fahrzeugen bestimmter Flächen ist aber wiederum steuerbefreit, wenn sie mit der steuerfreien Vermietung von Grundstücken und/oder Flächen, die für einen anderen Gebrauch bestimmt sind, **eng verbunden** ist.
- **Einheitliche Leistung** – Haupt- oder Nebenleistung: Soweit die Überlassung der Flächen zum Aufbau der benötigten Infrastruktur als die prägende **umsatzsteuerfreie Hauptleistung** der gesamten Grundstücksüberlassung anzusehen ist, kann **insgesamt eine einheitliche umsatzsteuerfreie Leistung vorliegen**.
- Das zitierte Urteil des FG München, 30. Januar 2024 – 5 K 1078/23 ist im **Revisionsverfahren** vor dem BFH angegriffen worden. Es betrifft **zusätzlich** die Abgrenzung der Vermietung von Stellplätzen zur sonstigen (gewerblichen) Nutzung der Flächen durch den Mieter, der die dort abgestellten Fahrzeuge zum gewerblichen Verkauf durch ihn anbietet.
- **Höchstrichterliche Entscheidung** wird erwartet.
- Es kommt auf eine Wertung der Umstände des Einzelfalls an – **Rechtssicherheit fehlt**.

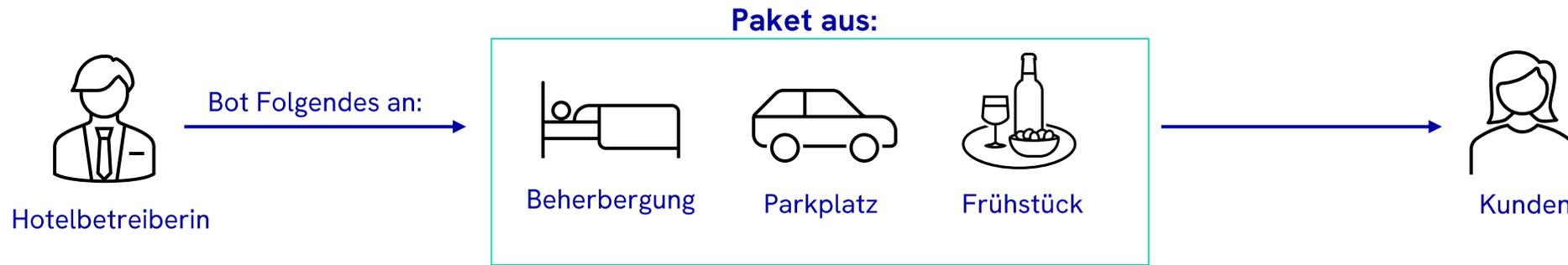
EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

UNSERE EMPFEHLUNG

- **Lösung:** Da die Vermieterin verpflichtet ist, eine **ordnungsgemäße Rechnung** an die Mieterin auszustellen und damit das **Risiko** trägt, ggf. zu Unrecht deutsche Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen (§ 14c UStG), empfehlen wir, sofern die Vertragsgestaltung keine eindeutige umsatzsteuerliche Wertung hinsichtlich der Vermietung von Stellplätzen (inkl. der Vermietung zusätzlicher Flächen zur Errichtung der für Ladesäulen benötigten Infrastruktur) zulässt, **vertraglich** zusätzlich zur **Umsatzsteuer gemäß § 9 UStG** zu **optieren**, um jegliches Risiko für die Vermieterin auszuschließen.
- Dabei ist darauf zu achten, dass **beide Parteien** in vollem Umfang **zum Vorsteuerabzug berechtigt** sind.

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

BFH, EUGH VORLAGE VOM 10. JANUAR 2024 – XI R 11/23, XI R 13/23, XI R 14/23;
 EUGH, SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN V. 25. SEPTEMBER 2025 – C-409/24



- Das Paket aus Beherbergung, Parkplatz und Frühstück wurde von der Hotelbetreiberin insgesamt mit 7 % besteuert
- Finanzamt sah drei selbstständige Leistungen, Parkplatz und Frühstück jeweils mit 19 %
- Die Leistungen seien nach dem Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG separat zu behandeln
- Laut Betreiberin sei das Aufteilungsgebot **unionsrechtswidrig**

Vorlage an den EuGH:

Einheitliche Leistung oder Aufteilungsgebot?

Ausführungen der Generalanwältin:

- Insb. Frühstück und Beherbergungsleistungen müssen nicht zwingen einheitliche Leistung bilden
- Aufteilungsgebot nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG ist **nicht unionsrechtswidrig**
- Viele Hotels bieten die Leistungen auch getrennt an

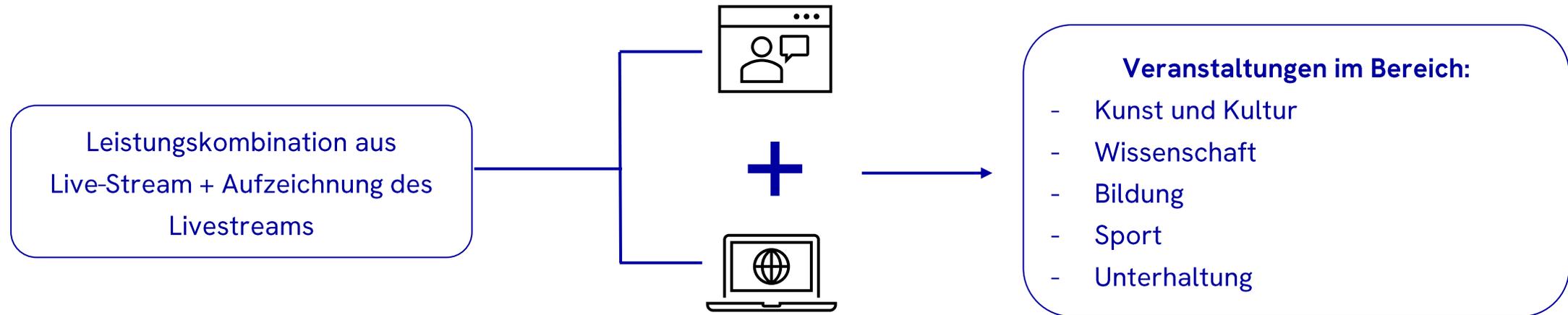
EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

VERWALTUNGS-AUFFASSUNG

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG

BMF, SCHREIBEN VOM 8. AUGUST 2025

BMF, SCHREIBEN VOM 29. APRIL 2024



Dann ist es eine einheitliche Leistung:

- Live-Stream besitzt keine Interaktionsmöglichkeit
- Abrufzeitpunkt wird vom Nutzer gewählt



Dann sind es selbstständige Leistungen:

- Abrufen der Aufzeichnung erfordert zusätzliches Entgelt
- Auch bei Zahlung eines Gesamtentgelts der Fall

EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG - FAZIT



§ 14C USTG

SYSTEMATIK UND AKTUELLE RECHTSPRECHUNG

§ 14 C I, II USTG

SYSTEMATIK UND FUNKTIONSWEISE

Systematik

§ 14c I UStG (unrichtiger Steuerausweis):

Rechnungssteller weist höheren Steuerbetrag aus als gesetzlich geschuldet.

1. Überhöhter Steuerausweis Ausweis von durch Verjährung erloschener Steuer
2. Ausweis von Steuer bei steuerfreien Umsätzen
3. Eigener Steuerausweis trotz Reverse-charge
4. Ausweis von Steuer bei nichtsteuerbaren Leistungen

§ 14c II UStG (unberechtigter Steuerausweis):

Rechnungssteller weist Steuer aus, obwohl er dazu nicht berechtigt war.

1. Sachliche Nichtberechtigung zum Steuerausweis
2. Personelle Nichtberechtigung
3. Ausweis durch einen Nichtunternehmer (jPdöR)
4. Nichtausführung der in der Rechnung ausgewiesenen Leistung
5. Unterscheidung zu Absatz 1: Grad der Missbrauchsanfälligkeit

Rechtsfolge

§ 14c II UStG (unberechtigter Steuerausweis):

- Der Rechnungsaussteller schuldet den fälschlich ausgewiesenen Mehrbetrag
- Rechtsfolge abwenden durch Korrektur der Rechnung gegenüber dem Leistungsempfänger
- Notwendigkeit der Rückzahlung strittig

§ 14c II UStG (unberechtigter Steuerausweis):

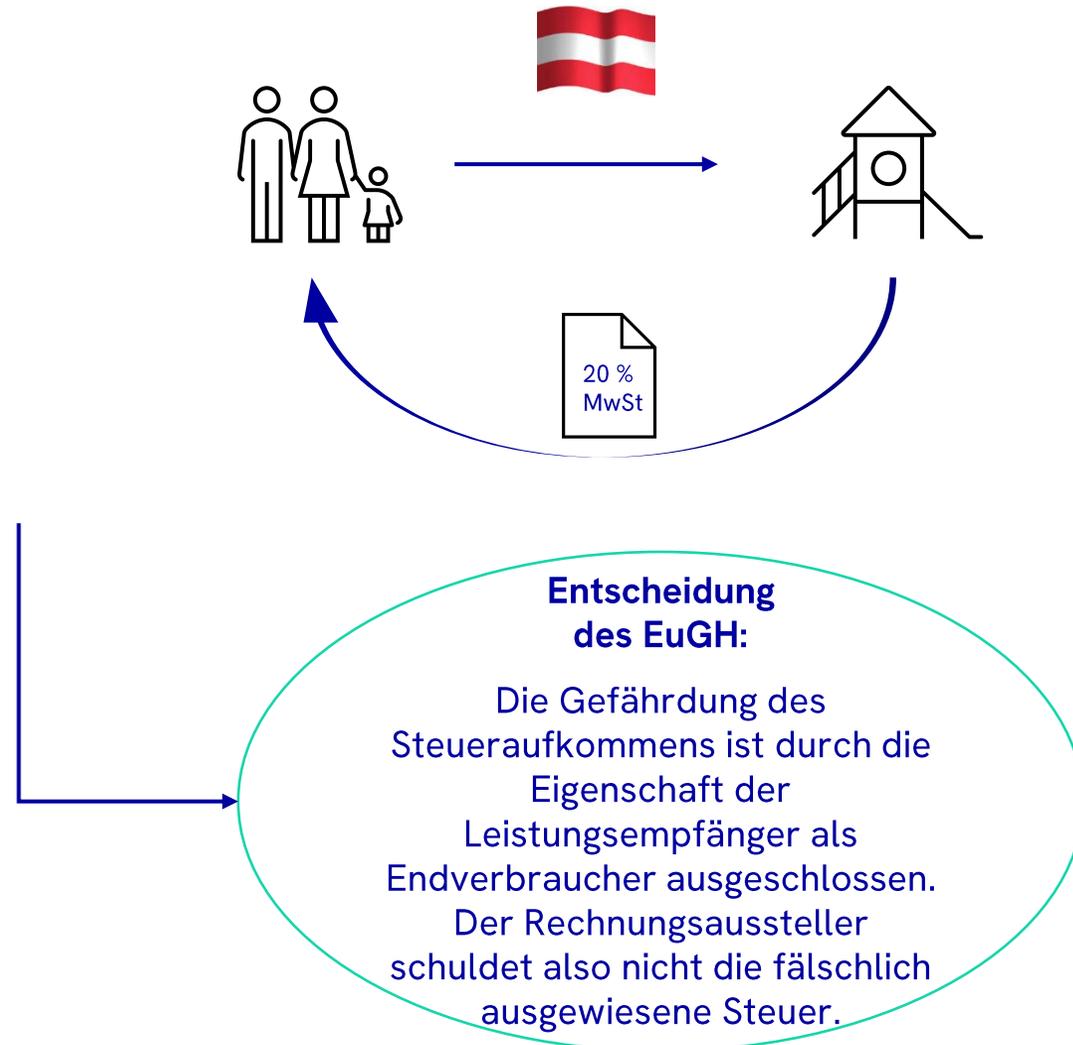
- Der Rechnungssteller schuldet den Mehrbetrag.
- Rechtsfolge abwenden durch
 - korrigierte Rechnung
 - Antrag beim Finanzamt
 - Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens

§ 14 C I, II USTG

EUGH, URTEIL VOM 8. DEZEMBER 2022 – P-GMBH I (INDOOR-SPIELPLÄTZE)

Sachverhalt:

- Die Betreiberin eines Indoor-Spielplatzes stellte „Rechnungen“ an **Endverbraucher** mit einem Steuersatz von 20% aus
- Nachher stellte sie fest, dass eigentlich der ermäßigte Steuersatz iHv 13% anzuwenden war
- Die anschließende Berichtigung der Steuererklärung wurde vom Finanzamt abgelehnt, da die Betreiberin die unrichtige Steuer gesetzlich schulden würde und die Rechnungen gegenüber den Kunden nicht berichtigt wurden
- Die Betreiberin hielt dagegen, dass die Kunden alle Privatpersonen seien (dadurch keine Gefährdung des Steueraufkommens)
- Außerdem sei die Rechnungskorrektur **faktisch unmöglich**



§ 14 C I, II USTG

BMF SCHREIBEN ZUM URTEIL P-GMBH I; VOM 27. FEBRUAR 2024



- Wenn der Rechnungssteller Unternehmer und der Rechnungsempfänger ein **Endverbraucher** ist, wird keine Steuer nach § 14c I geschuldet
- Diese Grundsätze sind **nicht auf die Fälle des § 14c II** anzuwenden (mit Ausnahme Kleinunternehmer).
- Wenn die Rechnung an einen Nichtunternehmer oder an einen Unternehmer **für seine privaten Zwecke** ausgestellt wurde, ist die Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen
- Der Unternehmer muss nachweisen können, dass der Rechnungsempfänger **Endverbraucher** ist.
- Falls die Eigenschaft des Rechnungsempfängers nicht bestimmt werden kann, sind die Grundsätze des EuGH-Urteils nicht anzuwenden.
- Eine Schätzung ist **ausgeschlossen**
- Bei der Bestimmung kann die Art der Leistung berücksichtigt werden

§ 14 C I, II USTG

EUGH, URTEIL V. 1. AUGUST 2025, C-794/23, P-GMBH II

Sachverhalt:

- Selber Sachverhalt, nur dass das nationale Gericht nach P-GmbH I eine **Schätzung** des Anteils der Stpfl. vornahm.
- Prozentsatz: 0,5 % der Kunden seien steuerpflichtig.
- Finanzamt lehnte die Schätzung ab.



Vorlagefragen des nationalen Gerichts:

1. Schuldet der Rechnungsaussteller die Steuer nicht, wenn die Rechnung an einen **Endverbraucher** gestellt ist, er aber teilweise auch Rechnungen an Steuerpflichtige ausstellte?
2. Ist ein **Endverbraucher** ohne Vorsteuerabzugsberechtigung nur eine Privatperson oder auch ein Unternehmer, der die Leistung für private Zwecke bezieht?
3. Nach welchen Kriterien wird (ggf. per Schätzung) wird der Steuerbetrag bestimmt, für den keine Gefährdung des Steueraufkommens besteht?

§ 14 C I, II USTG

EUGH, URTEIL V. 1. AUGUST 2025, C-794/23, P-GMBH II

Entscheidung des EuGH:

1. *Jeder Umsatz ist nach der Rechnung einzeln zu beurteilen, ob eine Gefährdung vorliegt.* Es bestimmt sich danach, ob der Empfänger Vorsteuerabzug geltend machen kann. Es kann **nicht pauschal** anhand davon bestimmt werden, dass die Leistung auch an Steuerpflichtige erbracht wird.
2. Nur wenn der Rechnungsempfänger Endverbraucher ist, ist eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen. Bei einem Unternehmer, der die Leistung privat bezieht, kann eine Geltendmachung des Vorsteuerabzugs nicht ausgeschlossen werden.

3. Der Unternehmer muss den Anteil der Rechnungen bestimmen können, für deren Steuerausweis keine Gefährdung vorliegt. Dabei ist jede Rechnung einzeln zu bewerten. Eine Schätzung ist grundsätzlich möglich, muss aber auf verlässlichen Daten beruhen. Das Ergebnis der Schätzung zeigt sich dann als eine widerlegbare Vermutung.



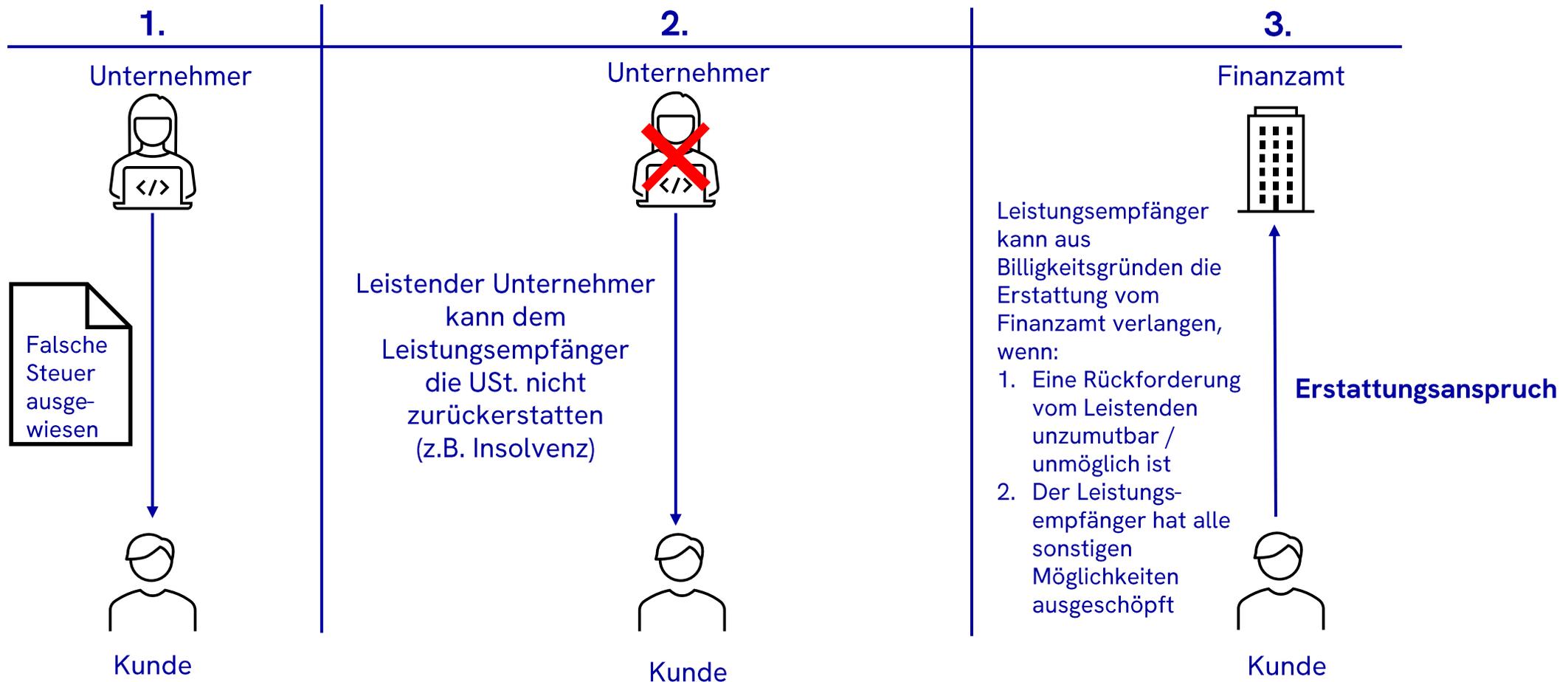
REEMTSMA-DIREKTANSPRUCH

NEVER ENDING STORY(?)

REEMTSMA-DIREKTANSPRUCH

SYSTEMATIK UND FUNKTIONSWEISE

NACH EUGH URTEIL V. 15. MÄRZ 2007, C-35/05 - REETMSMA



REEMTSMA - DIREKTANSPRUCH

RECHTSPRECHUNGS AUSLESE: BFH, URTEIL V. 5. DEZEMBER 2024, V R 11/23

Sachverhalt:

- Klägerin war Organträgerin der M-GmbH
- Die M-GmbH lieferte Nahrungsmittel zum ermäßigten Steuersatz und leistete zusätzlich sog. **Bonuszahlungen** an die Abnehmer
- Die Organträgerin zog Vorsteuer aus den Bonuszahlungen, da sie Leistungen dahinter vermutete (war nicht der Fall)
- Anschließend wurde festgestellt, dass der ermäßigte Steuersatz zu Unrecht angewandt wurde, außerdem wurde der Vorsteuer-Abzug für die Bonuszahlungen verwehrt
- M-GmbH stellte Rückforderung beim Abnehmer an, der war aber insolvent
- Reemtsma-Anspruch?

Entscheidung:

In den Rechnungen für die Bonuszahlungen wurde keine USt ausgewiesen und es wurde keine Leistung erbracht, deswegen kein Reemtsma-Anspruch.



REEMTSMA - DIREKTANSPRUCH

RECHTSPRECHUNGS AUSLESE: EUGH, URTEIL V. 5. SEPTEMBER 2024, C-83/23

Sachverhalt:

- Die E-GmbH erwarb Boote aus Italien im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung
- Anschließend wurden Sale-and-lease-back Vereinbarungen mit der Klägerin geschlossen
- Die Boote wurden an die Klägerin mit deutscher USt verkauft
- Die Boote waren bei Verkauf aber noch in Italien, deutsche USt wurde also zu Unrecht ausgewiesen
- Die E-GmbH war anschl. insolvent, die Klägerin wollte den Reemtsma-Anspruch geltend machen / eine Rechnung mit ital. USt anfordern

Entscheidung:

Die Steuer wurde dem Leistenden bereits erstattet, eine doppelte Erstattung ist nicht möglich.



REEMTSMA - DIREKTANSPRUCH

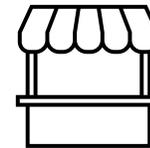
RECHTSPRECHUNGS AUSLESE: EUGH, URTEIL V. 13. OKTOBER 2022, C-397/21

Sachverhalt:

- Die Klägerin beauftragte die A-Gesellschaft mit der Errichtung eines Pavillons auf einer Messe in Mailand
- Die Rechnungen wurden fälschlicherweise mit ungarischer USt ausgewiesen (Leistungsort war in Italien)
- Die Klägerin wollte die gezahlte Steuer von A zurückverlangen
- Bei A lief aber ein Liquidationsverfahren, die Forderung war somit **uneinbringlich**
- Reemtsma-Anspruch wurde abgelehnt, anschließend entschied der EuGH

Entscheidung:

Ablehnung des Erstattungsantrags ist unverhältnismäßig, wenn kein Steuerbetrug vorliegt. Das zuständige FA muss den Betrag in einer angemessenen Frist erstatten.



REEMTSMA - DIREKTANSPRUCH

VERWALTUNGSAUFFASSUNG NACH BMF-SCHREIBEN V. 30. JUNI 2015

- Der Direktanspruch muss im **Billigkeitsverfahren** geltend gemacht werden
- Zuerst muss die Rückforderung zivilrechtlich gegen den Leistenden geltend gemacht werden -> Direktanspruch ist **nachrangig** ggü. Steuerberichtigung
- Unmögliche / übermäßig erschwerte Erstattung **nur** bei mangels Masse abgelehnten Insolvenzantrag
- Bloße Zahlungsanfälligkeit des Leistenden / laufendes Insolvenzverfahren **nicht ausreichend**
- Falls Anspruch in Höhe der Quote erstattet wird -> Differenz per Reemtsma-Direktanspruch möglich
- Keine Geltendmachung bei **rechtlich möglicher** Berichtigung
- Falls Anspruch ggü. Leistenden zivilrechtlich verjährt ist -> kein Reemtsma-Anspruch
- Es **muss eine Leistung** erbracht worden sein -> nicht nur bloße Rechnungsstellung
- Falls Fiskus nicht bereichert wurde, fällt Anspruch weg
- Bei Nichtabführung der Umsatzsteuer ebenfalls kein Anspruch



Vielen Dank für's
Zuhören!

Zeit für Ihre Fragen!

IHR ANSPRECHPARTNER
MARCO FUß



Geschäftsführer
Dipl.-Finanzwirt (FH)
Steuerberater

 fuss@zfumsatzsteuer.de

TÄTIGKEITSSCHWERPUNKTE UND ERFAHRUNGEN

Marco Fuß ist seit Oktober 2013 Geschäftsführer der ZfU.

Zuvor war er fast vier Jahre Mitglied der Service Line Indirect Tax Services einer großen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft (Big -Four). Darüber hinaus kann Marco Fuß auf über 10 Jahre Erfahrung in der Finanzverwaltung zurückblicken.

Sein Erfahrungsschatz in der Beratung umfasst die Unterstützung und Betreuung von Mandanten bei umsatzsteuerlichen Gestaltungs- und Optimierungsfragen z.B. in Form von Umsatzsteuer Reviews oder umsatzsteuerlichen Überprüfungen von Prozessabläufen, die Würdigung von Geschäftsvorfällen, die Begleitung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen und Betriebsprüfungen und die Begleitung von Einspruchs- und Klageverfahren.

Ein weiterer Schwerpunkt ist die umsatzsteuerliche Begleitung von Unternehmenskäufen- und Verkäufen (DD), sowie von Umstrukturierungen von Gesellschaften.

Marco Fuß besitzt langjährige Projekterfahrung bei der Prüfung und/oder der Implementierung von „Compliance Management Prozessen“ für den Bereich Umsatzsteuer, bei national und international tätigen Unternehmen insbesondere aus dem Mittelstand.

In seiner bisherigen Beratungstätigkeit hat Marco Fuß eine Vielzahl international tätiger Unternehmen sowie Mittelständler aus der Industrie-, Handels- und Dienstleistungsbranche betreut. Besondere Schwerpunkte lagen und liegen dabei in der Automobilindustrie (Hersteller, Zulieferer und Händler), dem Immobilien-bereich sowie dem Groß- und Einzelhandel.

Neben seiner Beratungstätigkeit ist Marco Fuß als Autor zahlreicher Fachbeiträge und als Referent bei umsatzsteuerlichen Seminarveranstaltungen tätig.

HINWEIS

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

Ohne schriftliche Genehmigung der ZfU Steuerberatungsgesellschaft mbH dürfen dieses Dokument und/oder Teile daraus nicht weitergegeben, modifiziert, veröffentlicht, übersetzt oder reproduziert werden, weder durch Fotokopien, Mikroverfilmung, noch durch andere – insbesondere elektronische – Verfahren.