

## **EuGH-Vorlage** vom 30. Juni 2011, V R 37/10

**EuGH-Vorlage zu den Voraussetzungen des Übergangs der Steuerschuld nach § 13b UStG - Vereinbarkeit mit der Ermächtigung des Rates vom 30. März 2004 2004/290/EG - Begriff der Bauleistungen - Rechtsfolgen einer unzulässigen Untergruppenbildung - Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts - Nichtanwendung einer unionsrechtswidrigen nationalen Regelung bei Betroffenheit mehrerer Steuerpflichtiger**

BFH V. Senat

EWGRL 388/77 Art 2 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 3, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 5, EWGRL 388/77 Art 6 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 21 Abs 1 Buchst a S 1, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 4, UStG § 3 Abs 9, UStG § 13b, EGEntsch 290/2004

vorgehend FG Münster, 31. August 2010, Az: 5 K 3000/08 U

### Leitsätze

Dem EuGH werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Umfasst der Begriff der Bauleistungen i.S. von Art. 2 Nr. 1 der Ermächtigung 2004/290/EG neben Dienstleistungen auch Lieferungen?
2. Falls sich die Ermächtigung zur Bestimmung des Leistungsempfängers als Steuerschuldner auch auf Lieferungen erstreckt:  
  
Ist der ermächtigte Mitgliedstaat berechtigt, die Ermächtigung nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie einzelne Arten von Bauleistungen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben?
3. Falls der Mitgliedstaat zu einer Untergruppenbildung berechtigt ist: Bestehen für den Mitgliedstaat Beschränkungen bei der Untergruppenbildung?
4. Falls der Mitgliedstaat zu einer Untergruppenbildung allgemein (s. oben Frage 2) oder aufgrund nicht beachteter Beschränkungen (s. oben Frage 3) nicht berechtigt ist:
  - a) Welche Rechtsfolgen ergeben sich aus einer unzulässigen Untergruppenbildung?
  - b) Führt eine unzulässige Untergruppenbildung dazu, dass die Vorschrift des nationalen Rechts nur zugunsten einzelner Steuerpflichtiger oder allgemein nicht anzuwenden ist?

### Tatbestand

- 1** I. Sachverhalt
- 2** Gegenstand des Unternehmens der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist der Erwerb, die Erschließung und die Bebauung von Grundstücken. Die Klägerin ist Unternehmerin i.S. von § 2 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) und Steuerpflichtige i.S. von Art. 4 der im Streitjahr geltenden Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG).
- 3** Im September 2004 beauftragte die Klägerin die Beigeladene als Generalunternehmerin mit der Erstellung eines Wohnhauses mit sechs Wohnungen zu einem Pauschalpreis. Für ihre Leistung erteilte die Beigeladene am 17. November 2005 eine Schlussrechnung ohne Umsatzsteuerausweis, in der sie auf die Steuerschuldnerschaft der Klägerin als Leistungsempfängerin hinwies.
- 4** Die Klägerin versteuerte zunächst die von ihr im Streitjahr 2005 bezogene Leistung als Steuerschuldnerin, machte später aber geltend, dass die Voraussetzungen für eine in ihrer Person entstandene Steuerschuld nicht vorlägen.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) folgte dem nicht, sondern ging davon aus, dass die Klägerin nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 UStG Steuerschuldnerin sei.

## Entscheidungsgründe

### 5 II. Entscheidungsgründe

- 6 Der Senat setzt das Revisionsverfahren gemäß § 121 Satz 1, § 74 der Finanzgerichtsordnung aus und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union die im Leitsatz bezeichneten Fragen zur Auslegung der Ermächtigung 2004/290/EG des Rates vom 30. März 2004 (Amtsblatt der Europäischen Union 2004, Nr. L 94, 59 --Ermächtigung 2004/290/EG--) zur Vorabentscheidung vor.
- 7 1. Rechtlicher Rahmen
- 8 a) Unionsrecht
- 9 Nach Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG unterlagen der Mehrwertsteuer
- 10 "Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt".
- 11 Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG hatte folgenden Wortlaut:
- 12 "(3) Die Mitgliedstaaten können auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere eine der folgenden Leistungen erbringen:
- 13 a) die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt. Die Mitgliedstaaten können die Einzelheiten der Anwendung dieses Kriteriums auf Umbauten von Gebäuden und den Begriff 'dazugehöriger Grund und Boden' festlegen. ... Als Gebäude gilt jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk."
- 14 Art. 5 Abs. 1 und Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG bestimmten:
- 15 "(1) Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.
- 16 (5) Als Lieferungen im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten die Erbringung bestimmter Bauleistungen betrachten."
- 17 Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG regelte:
- 18 "(1) Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist."
- 19 Nach Art. 21 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG schuldet die Mehrwertsteuer im inneren Anwendungsbereich
- 20 "der Steuerpflichtige, der einen steuerpflichtigen Umsatz bewirkt, mit Ausnahme der in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten Umsätze, die von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden. ..."
- 21 Art. 1 und 2 der auf Art. 27 der Richtlinie 77/388/EWG gestützten Ermächtigung 2004/290/EG hat folgenden Wortlaut:
- 22 "Artikel 1
- 23 Abweichend von Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a) der Richtlinie 77/388/EWG in der Fassung des Artikels 28 Buchstabe g) jener Richtlinie wird die Bundesrepublik Deutschland mit Wirkung vom 1. April 2004 ermächtigt, bei den in Artikel 2 dieser Entscheidung bezeichneten Lieferungen von Gegenständen und Erbringungen von Dienstleistungen den Empfänger als Mehrwertsteuerschuldner zu bestimmen.
- 24 Artikel 2

- 25** In folgenden Fällen kann der Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen als Mehrwertsteuerschuldner bestimmt werden:
1. bei der Erbringung von Gebäudereinigungsleistungen an einen Steuerpflichtigen, es sei denn, der Leistungsempfänger vermietet ausschließlich nicht mehr als zwei Wohnungen, oder bei der Erbringung von Bauleistungen an einen Steuerpflichtigen;
  2. bei der Lieferung von Grundstücken an einen Steuerpflichtigen gemäß Artikel 13 Teil B Buchstaben g) und h), sofern der Lieferer für die Besteuerung des Umsatzes optiert hat."
- 26** Der zweite und dritte Erwägungsgrund dieser Ermächtigung lauten:
- 27** "(2) Im Baugewerbe und im Gewerbe der Gebäudereinigung wurden beträchtliche MwSt.-Ausfälle festgestellt, die dadurch entstanden sind, dass die MwSt. in der Rechnung offen ausgewiesen, jedoch nicht an den Fiskus abgeführt wurde, während der Leistungsempfänger sein Vorsteuerabzugsrecht ausübte. Die steuerunehrlichen Wirtschaftsbeteiligten konnten nicht festgestellt werden, oder es war bei ihrer Feststellung zur Rückforderung der MwSt. bereits zu spät. Derartige Fälle treten inzwischen so häufig auf, dass rechtliche Maßnahmen ergriffen werden müssen. Die angestrebte Steuerschuldnerschaft des Empfängers betrifft nur Steuerpflichtige mit Vorsteuerabzugsrecht, nicht Privatpersonen. Sie ist auf zwei bestimmte Gewerbe beschränkt, in denen die MwSt.-Ausfälle unhaltbare Ausmaße angenommen haben. Österreich wurde mit der Entscheidung 2002/880/EG bereits zur Anwendung einer ähnlichen Ausnahmeregelung ermächtigt.
- 28** (3) Auch bei Lieferungen von Grundstücken gemäß Artikel 13 Teil B Buchstaben g) und h), die mit einem besonders großen MwSt.-Betrugs- und -umgehungsrisiko verbunden sind, wurden MwSt.-Ausfälle festgestellt, wenn der Lieferer für die Besteuerung des Umsatzes optierte. Grundstücke haben in der Regel einen so hohen Wert, dass die Bemessungsgrundlage und die MwSt.-Ausfälle schon bei einem einzigen Umsatz besonders hoch sind. Die Möglichkeit, für die Besteuerung von Grundstückslieferungen zu optieren, muss beibehalten werden, um das MwSt.-System neutral zu halten. Angesichts der besonderen Umstände bei Lieferungen von Grundstücken scheint die angestrebte MwSt.-Schuldnerschaft des Leistungsempfängers die beste Lösung zu sein, um dem damit verbundenen besonders hohen Risiko zu begegnen. Vermieden werden dadurch außerdem eine doppelte steuerliche Haftung von Lieferer und Leistungsempfänger, die für den Empfänger mit einem höheren wirtschaftlichen Risiko und für den Fiskus mit aufwändigen Rückforderungsverfahren verbunden wäre, sowie die steuerliche Haftung eines Dritten wie z.B. eines Notars, die zu höheren Kosten für Lieferer und Leistungsempfänger führen würde. Die Ausnahmeregelung betrifft in der Praxis lediglich Umsätze zwischen Steuerpflichtigen und ist somit auf bestimmte Fälle begrenzt."
- 29** b) Nationales Recht
- 30** § 3 Abs. 1, 4 und 9 UStG lauten:
- 31** "(1) Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). ...
- 32** (4) Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstands übernommen und verwendet er hierbei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist die Leistung als Lieferung anzusehen (Werklieferung), wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt. Das gilt auch dann, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden. ...
- 33** (9) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind. ..."
- 34** § 13b Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 Satz 2 UStG stützt sich in der ab dem 1. April 2004 geltenden Fassung auf die Ermächtigung 2004/290/EG und bestimmt:
- 35** "(1) Für folgende steuerpflichtige Umsätze entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats: ...
- 36** 4. Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. ...
- 37** (2) ... In den in Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der Leistungen im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbringt. ..."

- 38** Nach § 48 des Einkommensteuergesetzes (EStG), einer Regelung zur Sicherstellung der Einkommensbesteuerung des Leistenden, ist bei sog. Bauleistungen vom Leistungsempfänger ein Steuerabzug vorzunehmen, dem nicht der Charakter einer Umsatzsteuer zukommt. § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG definiert Bauleistungen für Zwecke dieses Steuerabzugs als
- 39** "... alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen".
- 40** 2. Zur ersten Vorlagefrage
- 41** Im Streitfall ist entscheidungserheblich, ob sich der Begriff der Bauleistung im Sinne der Ermächtigung 2004/290/EG nur auf Dienstleistungen bezieht oder auch Lieferungen umfasst.
- 42** a) Die Ermächtigung 2004/290/EG definiert den Begriff der Bauleistungen nicht. Bauleistungen können sowohl Lieferungen als auch Dienstleistungen sein.
- 43** aa) Für die Annahme, dass Bauleistungen in Lieferungen und Dienstleistungen bestehen können, spricht, dass der Begriff der Leistung als Oberbegriff für Lieferungen und Dienstleistungen verstanden werden kann.
- 44** bb) Der zweite Absatz der Erwägungsgründe der Ermächtigung 2004/290/EG, der sich neben dem "Gewerbe der Gebäudereinigung" auch auf das "Baugewerbe" bezieht, lässt eine Auslegung zu, nach der der Begriff "Bauleistungen" alle Leistungen und damit Lieferungen und Dienstleistungen umfasst, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, der Änderung oder Beseitigung von Gebäuden dienen. Hierfür könnte der Zweck der Ermächtigung sprechen, die Bekämpfung der von steuerunehrlichen Wirtschaftsbeteiligten verursachten Steuerausfälle. Eine derartige Auslegung könnte sich auch ergeben aus der Erwähnung des "Baugewerbes" in den Begründungserwägungen sowie aus dem Hinweis auf die Österreich erteilte, "ähnliche" Ermächtigung, die den Übergang der Steuerschuld gestattet bei "Bauleistungen ... durch ein Subunternehmen an ein von einem Bauherrn beauftragtes Generalunternehmen ..., an ein Unternehmen, das selbst Bauleistungen erbringt" ... sowie von "Bauleistungen ... durch ein Subunternehmen an ein anderes Subunternehmen".
- 45** cc) Möglicherweise ist bei der Auslegung der Ermächtigung 2004/290/EG auch die einkommensteuerrechtliche Definition der Bauleistung in § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG als Vorschrift des nationalen Rechts zu berücksichtigen. Für eine Berücksichtigung einer Definition des nationalen Rechts könnte sprechen, dass --obwohl der Begriff der Bauleistung im Sinne der Ermächtigung 2004/290/EG ein unionsrechtlicher Begriff ist-- im Hinblick auf das Vorliegen einer nur an die Bundesrepublik Deutschland gerichteten Ermächtigung eine autonom unionsrechtliche Begriffsdefinition nicht zwingend ist.
- 46** b) Gleichwohl ist zweifelhaft, ob sich der in der Ermächtigung 2004/290/EG verwendete Begriff der Bauleistung nicht auf Baudienstleistungen beschränkt.
- 47** aa) Die englische und französische Sprachfassung der Ermächtigung 2004/290/EG beschreiben den Begriff der Bauleistungen als "supply of construction work" und "travaux de construction". Die Verwendung der Begriffe "work" und "travaux" deuten dabei auf eine Dienstleistung hin, wie sich aus Art. 9 Abs. 2 Buchst. c vierter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG ergibt. Diese Bestimmung verwendet die Begriffe "work" und "travaux" zur Festlegung des Orts von Dienstleistungen und sieht die mit diesen Begriffen beschriebene Leistung ("Arbeiten") als Dienstleistung an.
- 48** bb) Die Richtlinie 77/388/EWG verwendet den Begriff der Bauleistungen in Art. 5 Abs. 5. Danach können die Mitgliedstaaten die Erbringung bestimmter Bauleistungen als Lieferungen betrachten. Diese zugunsten der Mitgliedstaaten bestehende Ermächtigung geht somit davon aus, dass Bauleistungen im Grundsatz, d.h. ohne Ausübung der nach dieser Bestimmung bestehenden Ermächtigung, als Dienstleistungen anzusehen sind. In ihrer englischen und französischen Sprachfassung verwendet Art. 5 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG die Begriffe "handing over of certain works of construction" sowie "delivrance de certains travaux immobiliers".
- 49** cc) Die Ermächtigung 2004/290/EG wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2008 durch die Richtlinie 2006/69/EG ersetzt. Nach Art. 21 Abs. 2 Buchst. c und Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG in der Fassung der Änderungsrichtlinie 2006/69/EG (ebenso Art. 199 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG) kann die Steuerschuld des Leistungsempfängers angeordnet werden für "Bauleistungen, einschließlich Reparatur-, Reinigungs-, Wartungs-, Umbau- und Abbruchleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken sowie die aufgrund von Artikel 5 Absatz 5 als Lieferung von Gegenständen betrachtete Erbringung bestimmter Bauleistungen". Auch dies deutet darauf hin, dass

es sich bei den Bauleistungen nur um Baudienstleistungen handelt. Hierfür spricht insbesondere die ausdrückliche Bezugnahme auf Art. 5 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 14 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112/EG).

- 50** dd) Schließlich kann zu berücksichtigen sein, dass die Ermächtigung 2004/290/EG als von der Richtlinie 77/388/EWG abweichende Sonderregelung dem Grundsatz enger Auslegung unterliegt (vgl. zur engen Auslegung derartiger Ermächtigungen z.B. EuGH-Urteil vom 29. Mai 1997 C-63/96, Skripalle, Slg. 1997, I-2847, Leitsatz 1), was eine einschränkende Auslegung des Begriffs der Bauleistungen auf Baudienstleistungen rechtfertigen könnte.
- 51** c) Die Entscheidungserheblichkeit der ersten Vorlagefrage beruht darauf, dass es sich bei der von der Klägerin bezogenen Leistung, der Errichtung eines Gebäudes, um eine Lieferung handelt, wie sich aus der allgemeinen Definition des Lieferbegriffs in Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG ergibt und durch Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie bestätigt wird. Für diese Leistung besteht keine Steuerbefreiung. Auch Art. 13 Teil B Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG erfasst diese Lieferung nicht.
- 52** Gestattet die Ermächtigung 2004/290/EG die Anordnung einer Steuerschuld des Leistungsempfängers nur für die Bauleistungen, bei denen es sich um Dienstleistungen handelt, nicht aber auch für Lieferungen, ist die Klägerin zwar nach § 13b UStG, nicht aber auch nach der Ermächtigung 2004/290/EG Steuerschuldnerin, so dass das für sie günstigere Unionsrecht zu berücksichtigen wäre.
- 53** 3. Zur zweiten Vorlagefrage
- 54** a) Sollte die Ermächtigung 2004/290/EG die Anordnung einer Steuerschuld des Leistungsempfängers auch für Baulieferungen gestatten, ist weiter entscheidungserheblich, ob die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die Steuerschuld des Leistungsempfängers nach Art. 2 Nr. 1 der Ermächtigung 2004/290/EG für alle Baulieferungen und dabei entsprechend Art. 1 dieser Ermächtigung für Lieferungen an alle Steuerpflichtigen anzuordnen oder ob es ihnen offensteht, insoweit zwischen verschiedenen Arten von Baulieferungen und Leistungsempfängern zu differenzieren. Sollte eine derartige Berechtigung nicht bestehen, stellt sich die Anschlussfrage, welche Rechtsfolgen sich aus einer dann unzulässigen Untergruppenbildung ergeben.
- 55** Dabei kann zu berücksichtigen sein, dass es sich bei der Ermächtigung 2004/290/EG um keine für den Mitgliedstaat zwingende Regelung, sondern um ein ihm eingeräumtes Wahlrecht handelt. Bei anderen Ermächtigungen, wie z.B. der Ermächtigung, einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden, ist der EuGH davon ausgegangen, dass "ein Mitgliedstaat, wenn er beschlossen hat, von der ihm in Art. 98 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG eröffneten Möglichkeit, auf eine Kategorie von Dienstleistungen im Sinne von Anhang III dieser Richtlinie einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, Gebrauch zu machen, unter der Voraussetzung, dass der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird, die Anwendung dieses ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf konkrete und spezifische Aspekte dieser Kategorie von Dienstleistungen beschränken" kann (EuGH-Urteil vom 6. Mai 2010 C-94/09, Kommission/Frankreich, Umsatzsteuer-Rundschau 2010, 454 Rdnr. 28). Diese Überlegung könnte es rechtfertigen, eine Untergruppenbildung auch bei der Ausübung der Ermächtigung 2004/290/EG für zulässig zu halten.
- 56** Weiter kann auch zu berücksichtigen sein, dass Art. 21 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG in der Fassung der Änderungsrichtlinie 2006/69/EG (ebenso Art. 199 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG) die Mitgliedstaaten ausdrücklich ermächtigte, festzulegen, "für welche Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen und für welche Kategorien von Leistungserbringern oder Leistungsempfängern sie von diesen Maßnahmen Gebrauch machen ... [und sie] ... ferner die Anwendung dieser Regelung auf einige der in Anhang M genannten Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen beschränken" können. Eine vergleichbare Regelung enthielt die Ermächtigung 2004/290/EG aber nicht.
- 57** b) Die Entscheidungserheblichkeit der zweiten Vorlagefrage ergibt sich daraus, dass § 13b UStG keine Steuerschuld des Leistungsempfängers für alle Baulieferungen, sondern nur für Werklieferungen nach § 3 Abs. 4 UStG anordnet, so dass die Vorschrift nicht z.B. die bloße Lieferung von Baumaterial erfasst. Der Senat ist in seiner bisherigen Rechtsprechung davon ausgegangen, dass ein Unternehmer, der auf einem ihm nicht gehörenden Grundstück ein Gebäude errichtet, an den Grundstückseigentümer eine derartige Werklieferung ausführt (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Juli 1969 V R 9/66, BFHE 97, 196, BStBl II 1970, 71 zur gleichlautenden Bestimmung in § 3 Abs. 2 UStG 1951). Bedenken gegen eine Untergruppenbildung nach § 3 Abs. 4 UStG ergeben sich auch daraus, dass für diese Vorschrift keine Rechtsgrundlage in der Richtlinie 77/388/EWG besteht und die Vorschrift möglicherweise mit den Grundsätzen der EuGH-Rechtsprechung zur Abgrenzung von Lieferungen und

Dienstleistungen (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 29. März 2007 C-111/05, Aktiebolaget NN, Slg. 2007, I-2697 Rdnr. 19 ff.), nicht in Einklang steht.

- 58** Darüber hinaus sind nicht entsprechend Art. 1 der Ermächtigung 2004/290/EG alle Steuerpflichtigen als Leistungsempfänger Steuerschuldner für die von ihnen bezogenen Leistungen, sondern nur die Steuerpflichtigen, die die Leistungen, für die die Steuerschuld des Leistungsempfängers angeordnet ist, auch selbst erbringen. Dies kann für den Leistenden zu Schwierigkeiten hinsichtlich der Feststellung führen, ob er selbst oder der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, wenn er in die Verhältnisse des Leistungsempfängers keinen Einblick hat. Die Finanzverwaltung geht insoweit davon aus, dass der Leistungsempfänger bei Vorliegen einer Bauleistung nur dann Steuerschuldner ist, wenn er nicht nur Steuerpflichtiger ist und selbst Bauleistungen erbringt, sondern zumindest 10 % seines "Weltumsatzes" im Vorjahr aus derartigen Bauleistungen bestehe (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 31. März 2004 IV D 1 -S 7279- 107/04, BStBl I 2004, 453; vgl. zuletzt Umsatzsteueranwendungserlass vom 4. Februar 2011, BStBl I 2010, 846 Abschn. 13b.1). Diese Auffassung war Ausgangspunkt des vorliegenden Rechtsstreits, da die Klägerin zunächst davon ausging, dass sie diese Grenze überschritten habe, später aber feststellte, dass dies nicht der Fall war.
- 59** 4. Zur dritten Vorlagefrage
- 60** Ist der Mitgliedstaat zu einer Untergruppenbildung berechtigt, stellt sich weiter die Frage, ob der Mitgliedstaat dabei Beschränkungen unterliegt oder Untergruppen nach freiem Ermessen bilden kann. Insoweit ist im Streitfall entscheidungserheblich, ob bei einer Regelung, die einen Übergang der Steuerschuld nicht für Bauleistungen an alle Steuerpflichtigen anordnet, sondern nur für Leistungen an Steuerpflichtige, die selbst Bauleistungen erbringen, der Grundsatz der Rechtssicherheit (vgl. allgemein EuGH-Urteile vom 8. Juni 2000 C-396/98, Schloßstraße, Slg. 2000, I-4279 Rdnr. 44, und vom 26. April 2005 C-376/02, "Goed Wonen", Slg. 2005, I-3445 Rdnr. 32) hinreichend gewahrt ist, wenn der Leistende nicht rechtssicher feststellen kann, ob die Voraussetzungen für die Steuerschuld seines Leistungsempfängers im Hinblick auf die hierfür in der Person des Leistungsempfängers zu erfüllenden Bedingungen vorliegen.
- 61** 5. Zur vierten Vorlagefrage
- 62** Schließlich stellt sich die Frage nach den Rechtsfolgen einer unzulässigen Untergruppenbildung.
- 63** a) Kann ein Mitgliedstaat z.B. nur für alle Baulieferungen, nicht aber für die Untergruppe der Bauwerklieferungen die Steuerschuld des Leistungsempfängers anordnen, könnte dies dazu führen, dass die unterbliebene Erstreckung der Steuerschuld des Leistungsempfängers für andere Baulieferungen als Bauwerklieferungen dem Übergang der Steuerschuld bei Bauwerklieferungen nicht entgegensteht. Die nationale Regelung wäre dann zwar unionsrechtswidrig, dies bliebe jedoch ohne Auswirkung auf die Steuerschuld des Empfängers der Bauwerklieferung, da jedenfalls für ihn die Anordnung des Übergangs der Steuerschuld unionsrechtskonform ist und seine Rechte durch das Unterbleiben der unionsrechtlich gebotenen Erstreckung des Übergangs der Steuerschuld auf weitere Umsätze nicht verletzt werden.
- 64** b) Wäre davon auszugehen, dass § 13b UStG, soweit er auch Lieferungen umfasst, nicht mit dem Unionsrecht vereinbar ist, stellt sich auch die Frage, ob die nationale Regelung insgesamt unangewendet bleiben muss oder nur, soweit sie den Steuerpflichtigen im Vergleich zum Unionsrecht benachteiligt.
- 65** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist das innerstaatliche Gericht, das im Rahmen seiner Zuständigkeit die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts anzuwenden hat, gehalten, für die volle Wirksamkeit dieser Normen Sorge zu tragen, indem es erforderlichenfalls jede --auch spätere-- entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewandt lässt, ohne dass es die vorherige Beseitigung dieser Bestimmung auf gesetzgeberischem Wege oder durch irgendein anderes verfassungsrechtliches Verfahren beantragen oder abwarten müsste (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 19. November 2009 C-314/08, Filipiak, Slg. 2009, I-11049 Rdnr. 81). Nach dem Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts wird der Konflikt zwischen einer Vorschrift des nationalen Gesetzes und einer unmittelbar anwendbaren Regelung des Unionsrechts für ein nationales Gericht dadurch gelöst, dass es das Unionsrecht anwendet und die entgegenstehende nationale Vorschrift erforderlichenfalls unangewandt lässt (EuGH-Urteil Filipiak in Slg. 2009, I-11049 Rdnr. 82).
- 66** bb) Der Verstoß gegen das Unionsrecht betrifft bei einer Regelung zur Umkehr der Steuerschuld gleichzeitig zwei Steuerpflichtige, von denen sich der eine --der Leistungsempfänger-- auf das ihm günstigere Unionsrecht berufen kann, wonach der Leistende die Umsatzsteuer schuldet, während der andere --der Leistende-- auf der Anwendung

des nationalen Rechts bestehen kann, das den Leistungsempfänger als Steuerschuldner bestimmt und daher für ihn günstiger ist.

- 67** Dies könnte es rechtfertigen, dass eine unionsrechtswidrige nationale Regelung zum Übergang der Steuerschuld, die zwingend Auswirkungen auf zwei Steuerpflichtige hat, insgesamt --mit Wirkung für beide Steuerpflichtige-- unangewendet bleiben muss. Andernfalls entstünde eine Besteuerungslücke, da sich der Leistungsempfänger auf das ihm günstigere Unionsrecht berufen, der Leistende dagegen zugleich die Geltung des nationalen Rechts beanspruchen könnte.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)