

Urteil vom 16. March 2023, V R 17/21

Grundstücksbezug sonstiger Leistungen

ECLI:DE:BFH:2023:U.160323.VR17.21.0

BFH V. Senat

UStG § 3a Abs 3 Nr 1, UStG § 13b Abs 2 Nr 1, UStG § 13b Abs 5, EGRL 112/2006 Art 44, EGRL 112/2006 Art 47, EUV 282/2011 Art 31a, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3a Abs 2, UStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 22. March 2021, Az: 7 K 7103/19

Leitsätze

NV: Die Finanzierungsvermittlung kann eine von der Grundstücksvermittlung abgrenzbare und damit eigenständige sonstige Leistung sein, die nicht der Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG unterliegt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 22.03.2021 - 7 K 7103/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine KG, die im März 2015 gegründet wurde. Gegenstand ihres Unternehmens war der Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung von im Inland belegenen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten. Komplementärin war die A GmbH, die durch die Geschäftsführer C und D, jeweils wohnhaft in H/Libanon, vertreten wurde. Kommanditisten waren die E Ltd. mit Sitz in F/British Virgin Islands, die ebenfalls durch C und D vertreten wurde, und die G s.a.l. mit Sitz in H/Libanon.
- 2** Am 17.04.2015 schloss die Klägerin einen Kaufvertrag über einen bebauten Grundstückskomplex bestehend aus mehreren benachbarten Flurstücken im Inland zu einem Preis von 7,1 Mio. €, wovon ca. 5 Mio. € durch die Aufnahme eines Bankdarlehens finanziert wurden. Die Klägerin beabsichtigte, die bereits bisher langfristig vermieteten Objekte auch künftig zur Vermietung zu nutzen. Besitz, Nutzen und Lasten gingen am 01.07.2015 auf die Klägerin über.
- 3** Am 01.06.2015 schloss die Klägerin ein "Identification & Acquisition, Disposition Fee Agreement" (im Folgenden: ITF-Vertrag) mit der T Ltd. mit Sitz in F/British Virgin Islands und ein "Management and Coordination Agreement" (im Folgenden: MCF-Vertrag) mit der B s.a.l. (Offshore) mit Sitz in H/Libanon. Sowohl die T Ltd. als auch die B s.a.l. wurden von D vertreten, jedenfalls die T Ltd. auch von C.
- 4** Nach dem ITF-Vertrag erbrachte die T Ltd. Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Anschaffung des Grundstücks (Koordination der Aufgaben im Vorfeld der Anschaffung und Verhandlungen über Bankdarlehen) und sollte künftige Tätigkeiten zum Zwecke des Verkaufs des Objekts erbringen, jeweils gegen Vergütung in Höhe von 1 % des notariellen Kaufpreises. Die von der Klägerin geschuldete Vergütung sollte keine Umsatzsteuer umfassen. Ausgehend davon stellte die T Ltd. der Klägerin eine Vergütung von 71.000 € ohne Steuerausweis in Rechnung.
- 5** Nach dem MCF-Vertrag hatte die B s.a.l. die Abwicklung der im laufenden Betrieb der Klägerin anfallenden Tätigkeiten und die Koordination "aller Bemühungen" Dritter in Bezug auf die von der Klägerin erworbene

Immobilie zu übernehmen. Die B s.a.l. schuldet insbesondere die Überprüfung der Immobilienmarktforschung, die Unterstützung bei der Auswahl von externen Dienstleistern, die Genehmigung von Zahlungen an externe Dienstleister, die Koordinierung der Dienstleister untereinander und Überwachung von deren Berichten, die Durchführung von Immobilienbesichtigungen, das Zusammenführen der Abrechnungen der Banken und Hausverwaltungen, das Erarbeiten der Finanzanalysen und des Finanzbedarfs des Grundstücks, die Koordinierung der Vermietung von leerstehenden Flächen mit Grundstücksmaklern, die Zurverfügungstellung von Vierteljahresberichten, die Beratung bei allen Verbesserungen des Grundstücks, ebenso wie andere notwendige Tätigkeiten für das Management und die Koordinierung, soweit dies erforderlich sei, um das Grundstück sachgerecht zu verwalten. Die Tätigkeiten sollten von einem ausländischen Büro der B s.a.l. durchgeführt werden. Als jährliche Vergütung wurde 0,8 % des Grundstückskaufpreises vereinbart, die in vier Raten zu Beginn jedes Quartals zu zahlen war. Die Vergütung sollte keine Umsatzsteuer umfassen. Ausgehend davon stellte die B s.a.l. im Jahr 2015 (Streitjahr) eine Vergütung von insgesamt 28.400 € ohne Steuerausweis in Rechnung.

- 6 Die Klägerin beschäftigte im Streitjahr kein eigenes Personal.
- 7 In ihrer zu einer Vorbehaltsfestsetzung führenden Umsatzsteuerjahreserklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin --neben steuerpflichtigen und nach § 4 Nr. 12 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) steuerfreien Umsätzen-- als Leistungsempfängerin Umsätze von im Ausland ansässigen Unternehmern nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG in Höhe von 71.930 €. Darin enthalten war die Vergütung an die T Ltd. in Höhe von 71.000 €. Umsatzsteuer für die Vergütung an die B s.a.l. aufgrund des MCF-Vertrages meldete die Klägerin nicht an. Vorsteuern machte sie wegen der teilweise steuerfreien Vermietung nach einem --zwischen den Beteiligten unstreitigen-- Vorsteuerschlüssel geltend.
- 8 Im Juli 2017 führte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) bei der Klägerin eine Umsatzsteuersonderprüfung für das Streitjahr durch. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass die Klägerin die von ihr bezogenen Leistungen aus den ITF- und MCF-Verträgen als Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück in vollem Umfang nach § 13b UStG zu versteuern habe und bezog sich insoweit auf die Leistungen der B s.a.l. in Höhe von 28.400 € sowie auf weitere Umsätze eines im Ausland ansässigen Unternehmers. Der Prüfer ging zudem von einem anteiligen Vorsteuerabzug aus.
- 9 Das FA schloss sich den Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung an und änderte die Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO).
- 10 Die Klägerin legte Einspruch ein und begehrte, die Leistungen aufgrund des ITF-Vertrages entgegen der Festsetzung nicht in voller Höhe von 71.000 €, sondern nur in einem Umfang von 2/3 und damit in einer Höhe von 47.333,33 € und die Leistungen aufgrund des MCF-Vertrages ebenso nicht in voller Höhe von 28.400 €, sondern nur in einem Umfang von 30 % und damit in einer Höhe von 8.520 € bei ihr nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG zu erfassen. Die Vorsteuer sei anteilig abzuziehen. Das FA lehnte es ab, die Vergütung aufgrund des ITF-Vertrages zu 1/3 und die Vergütung aufgrund des MCF-Vertrages zu 70 % als Entgelt für im Inland nicht steuerbare Leistungen anzusehen und wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 13.05.2019 zurück.
- 11 Der hiergegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1314 veröffentlichten Urteil statt. Die Klägerin schulde die Umsatzsteuer auf die ihr von der T Ltd. und der B s.a.l. erbrachten Leistungen nur im Umfang einer Bemessungsgrundlage von 55.853,33 € (= 47.333,33 € und 8.520 €).
- 12 Aufgrund beider Verträge seien jeweils mehrere Leistungen, nicht aber jeweils nur eine Leistung erbracht worden. Für die Leistungen aufgrund des ITF-Vertrages ergebe sich dies daraus, dass die Klägerin beabsichtigt habe, für die Vermittlung des Grundstückskaufs und dessen Finanzierung unterschiedliche Verträge mit unterschiedlichen Vertragspartnern abzuschließen, ohne dass dem entgegenstehe, dass die Finanzierung im Dienst des Grundstückskaufs gestanden habe. Dass auf die nach dem ITF-Vertrag gesondert zu erbringende Vermittlungsleistung 1/3 der Gesamtvergütung entfallen sei, ergebe sich daraus, dass das Finanzierungsvolumen ca. 30 % hinter den Anschaffungskosten des Grundstücks zurückgeblieben sei. Die Leistungen aufgrund des MCF-Vertrages hätten nicht den Charakter eines Portfolio-Managements im Sinne eines "Rundum-Sorglos-Pakets" gehabt, aufgrund dessen sich die Klägerin mit dem laufenden Vermietungsgeschehen nicht weiter hätte befassen müssen. Vielmehr habe die Klägerin selbst weitere Verträge mit verschiedensten Dienstleistern abgeschlossen, um die reibungslose Bewirtschaftung des inländischen Grundstücks umzusetzen. Sie sei zudem in wesentliche Entscheidungen, wie z.B. den Abschluss von Mietverträgen und die Vergabe von Aufträgen an Handwerker, involviert gewesen. Zu den bei einer Einzelbetrachtung nicht grundstücksbezogenen Leistungen, die als Leistungen zwar an die Klägerin erbracht worden seien, die aber als Leistungen im Interesse der Kommanditisten der Klägerin

oder im Zusammenhang mit steuerrechtlichen Verpflichtungen keinen Bezug zum Grundstück aufwiesen und daher nicht im Inland steuerbar gewesen seien, hätten die Vorarbeiten für Monatsberichte im Sinne einer betriebswirtschaftlichen Auswertung, der Versand von Berichten an die Gesellschafter, die Beantwortung von Fragen der Gesellschafter, die Information der Gesellschafter über gezahlte Steuerbeträge und die Anweisung von Steuerzahlungen, die Durchsicht von Marktüberblicken über Vermietungen und Leerstände, die Diskussion mit den Gesellschaftern über Entscheidungen im Zusammenhang mit dem Objekt (anteilig), die Zusammenstellung von Quartalsberichten, die Abstimmung von Finanzberichten, die Befassung mit Managementgebühren, die Durchführung von Gesellschafterversammlungen und Reisebuchungen (anteilig), die Erstellung vergleichender Tätigkeitsberichte, die Korrespondenz mit den Gesellschaftern und die Erstellung finanzieller Analysen für die Gesellschafter gehört. Abweichend von der Zuordnung der Klägerin seien nur die Positionen Kontoauszüge, Eintragen der Kontobewegungen, Vorbereitung von Zahlungen und Zahlungskontrolle als weitere grundstücksbezogene Leistungen anzusehen. Bei einer --insoweit korrigierten-- tageweisen Betrachtung seien 77,43 % der insgesamt aufgrund des MCF-Vertrages im Interesse der Gesellschafter erbrachten Leistungen im Inland nicht steuerbar, während die Klägerin eine Nichtsteuerbarkeit nur zu 70 % geltend gemacht habe.

- 13** Mit der Revision macht das FA die Verletzung materiellen Rechts geltend. Entgegen der Auffassung des FG stellten die Leistungen aus den ITF- und MCF-Verträgen jeweils einheitliche Leistungen dar. Der Ort der einheitlichen Leistungen habe gemäß § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG im Inland gelegen.
- 14** Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15** Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** Selbst wenn in Bezug auf den MCF-Vertrag eine einheitliche Leistung vorliege, sei die Hauptleistung nicht grundstücksbezogen gewesen. Property-Management und Portfolio-Management seien beim Investitionsgut Immobilie eng miteinander verknüpft. Die Behauptung des FA, dass bei langfristiger Vermietung sämtliche Leistungen im Rahmen einer "Eigentumsverwaltung" erbracht würden, sei nicht haltbar.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klägerin aufgrund der beiden Verträge jeweils mehrere eigenständige Leistungen bezogen hat und dass es dabei in Bezug auf die nach dem ITF-Vertrag geschuldete Vermittlungsleistung und die nach dem MCF-Vertrag im Interesse der Gesellschafter und zur Erfüllung steuerrechtlicher Verpflichtungen erbrachten Leistungen an einem inländischen Leistungsort fehlte, so dass die Klägerin als Empfängerin dieser Leistungen insoweit nicht Steuerschuldnerin gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 UStG war.
- 18** 1. Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) ist bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob zwei oder mehrere getrennte Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Dabei sind unter Berücksichtigung der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers die charakteristischen Merkmale des Umsatzes zu ermitteln. Insoweit darf einerseits eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Andererseits sind mehrere formal getrennt erbrachte Einzelumsätze als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind. Dabei liegt zum einen eine einheitliche Leistung vor, wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist insbesondere dann Neben- und nicht Hauptleistung, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. z.B. EuGH-Urteil Bog u.a. vom 10.03.2011 - C-497/09, EU:C:2011:135, Rz 54, m.w.N.). Zum anderen kann sich eine einheitliche Leistung daraus ergeben, dass zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (ständige

Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 21.04.2022 - V R 2/22 (V R 6/18), BFHE 276, 400, Rz 36, und vom 14.02.2019 - V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 15 ff.).

- 19** Hieraus folgt, dass z.B. beim sog. Portfolio-Management eine einheitliche, objektiv untrennbare wirtschaftliche Leistung vorliegt, wenn der Leistende aufgrund eigenen Ermessens im Rahmen der übernommenen Vermögensverwaltung über den Kauf und Verkauf der Wertpapiere entscheidet und diese Entscheidung vollzieht. Die Annahme einer einheitlichen Leistung bei dem sog. Portfolio-Management erfolgt aufgrund des Interesses des durchschnittlichen Anlegers (Durchschnittsverbrauchers), dem es gerade auf die Verbindung der Elemente Vermögensverwaltung sowie Kauf und Verkauf der Wertpapiere ankommt und der sich nach erfolgter Beratung gerade nicht die Anlageentscheidung vorbehalten will (EuGH-Urteil Deutsche Bank vom 19.07.2012 - C-44/11, EU:C:2012:484, Rz 24 ff., und BFH-Urteil vom 11.10.2012 - V R 9/10, BFHE 238, 570, BStBl II 2014, 279).
- 20** Die erforderliche Gesamtbetrachtung ist im Wesentlichen das Ergebnis einer Tatsachenbeurteilung, die dem FG obliegt und den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich bindet (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 27, und vom 26.01.2022 - XI R 19/19 (XI R 12/17), BFHE 275, 440, BStBl II 2022, 582, Rz 48). Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Würdigung des Sachverhalts weder widersprüchlich ist noch gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt (vgl. BFH-Urteil vom 01.02.2012 - I R 57/10, BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407, Rz 22).
- 21** 2. Danach liegen im Streitfall auf der Grundlage der beiden Verträge jeweils mehrere eigenständige Leistungen vor.
- 22** a) Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Finanzierungsvermittlung (ITF-Vertrag) eine von der Grundstücksvermittlung abgrenzbare und damit eigenständige sonstige Leistung war. Das FG hat dies zu Recht damit begründet, dass der Finanzierungsvermittlung mit der Verschaffung von Liquidität gegenüber der Grundstücksvermittlung eine eigenständige Bedeutung zukam. Zudem ging es um die Vermittlung von Verträgen, die die Klägerin als Empfängerin der Vermittlungsleistung mit unterschiedlichen Vertragspartnern (Verkäufer und nicht personenidentischer Kreditgeber) abschließen sollte. Im Hinblick hierauf war die Kreditvermittlung weder Nebenleistung noch Teil einer einheitlich komplexen Nebenleistung. Dass es an einer gesonderten Entgeltvereinbarung fehlte, ist dabei unerheblich, da die Bildung eines Gesamtpreises nicht ausreicht, um die Einheitlichkeit mehrerer ansonsten selbständiger Leistungen zu begründen, sondern der Gesamtpreis "einfachstmöglich" aufzuteilen ist (BFH-Beschluss vom 03.04.2013 - V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973).
- 23** b) Hinsichtlich der Leistungen, die auf Grundlage des MCF-Vertrages erbracht wurden, hat das FG zutreffend eine einheitliche Leistung in Abgrenzung zum EuGH-Urteil Deutsche Bank (EU:C:2012:484) abgelehnt, da die Klägerin selbst und nicht die B s.a.l. als Leistende Dienstleistungsverträge mit verschiedensten Dienstleistern (z.B. örtliche Hausverwaltung, Hausmeister-, Reinigungs- und Sicherheitsdienstleister) geschlossen hatte und in wesentliche Entscheidungen bezüglich der Verwaltung ihres Mietobjektes einzelfallbezogen involviert war.
- 24** Für die tatsächliche Würdigung, dass die B s.a.l. mehrere getrennt zu beurteilende Einzelleistungen ausgeführt hat, konnte das FG auf die ihrer Art nach unterschiedlichen Charaktere der von der B s.a.l. nach dem MCF-Vertrag erbrachten Tätigkeiten verweisen. Denn zum einen handelte es sich nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) um Aufgaben einer klassischen Hausverwaltung und um typische Eigentümerfunktionen. Zum anderen ging es um die Abwicklung gesellschaftsrechtlicher Angelegenheiten und zu einem wesentlichen Teil um die Erarbeitung marktstrategischer Überlegungen, die sich deutlich vom Abarbeiten überschaubarer Einzelaufgaben im Rahmen der normalen Aufgaben einer Immobilienbewirtschaftung unterschieden.
- 25** c) Die Einwendungen des FA hiergegen greifen nicht durch. Denn soweit das FA geltend macht, gegen eine Trennung der Leistungen spreche, dass der ITF-Vertrag erst sechs Wochen nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages abgeschlossen worden sei und die Vergütung der Höhe nach unabhängig von der tatsächlichen Erbringung der Bankdarlehensvermittlung vereinbart war, dass eine Aufspaltung der nach dem MCF-Vertrag erbrachten Leistungen in Einzelleistungen --wie Drucken und Speichern von Kontoauszügen oder Steuerzahlungen-- wirklichkeitsfremd sei, dass sich die Einheitlichkeit der Leistung laut MCF-Vertrag aus dem abschließenden Passus des MCF-Vertrages ("sowie sonstige Verwaltungs- und Koordinierungsaktivitäten wie allgemein erforderlich, um Immobilien ordnungsgemäß zu verwalten") und aus der pauschalen Vergütung ergeben habe, wendet sich das FA nur gegen die Tatsachenwürdigung des FG, ohne in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorzubringen (§ 118 Abs. 2 FGO). Das FA stellt insoweit lediglich seine eigene Würdigung der Tatsachen an die Stelle der --vertretbaren-- Würdigung des FG. Dabei ist auch hier zu berücksichtigen, dass nicht allein aus der pauschalen Vergütung für alle Tätigkeiten auf die Einheitlichkeit der Leistung geschlossen werden kann (vgl. EuGH-Urteil CPP vom 25.02.1999 - C-349/96, EU:C:1999:93, Rz 31; BFH-

Urteil vom 10.02.2010 - XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, Rz 31) und Schwankungen im Leistungsumfang jeweils im Rahmen der Aufteilung des Entgelts auf die einzelnen Leistungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage des steuerbaren Umsatzes berücksichtigt werden können.

- 26** 3. Weder die nach dem ITF-Vertrag zu erbringende Vermittlungsleistung noch die im Interesse der Gesellschafter und zur Erfüllung steuerrechtlicher Verpflichtungen neben der Immobilienbewirtschaftung nach dem MCF-Vertrag erbrachten Leistungen wurden im Inland ausgeführt.
- 27** a) Es handelte sich nicht um grundstücksbezogene Leistungen.
- 28** aa) Nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt. Als sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind insbesondere anzusehen sonstige Leistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b UStG). Unionsrechtlich beruht § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG auf Art. 47 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL-- (zuvor: Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG--), nach dem als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück der Ort gilt, an dem das Grundstück gelegen ist. Dies bezieht sich insbesondere auf Dienstleistungen von Sachverständigen und Grundstücksmaklern.
- 29** Unter Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG fallen nur die Dienstleistungen, die einen ausreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück aufweisen (vgl. EuGH-Urteil Inter-Mark Group vom 27.10.2011 - C-530/09, EU:C:2011:697, Rz 30). Außerdem ist erforderlich, dass Gegenstand der Dienstleistung das Grundstück selbst ist (vgl. EuGH-Urteile Heger vom 07.09.2006 - C-166/05, EU:C:2006:533, Rz 25; RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland vom 27.06.2013 - C-155/12, EU:C:2013:434, Rz 35 ff.). Dies gilt auch für die Auslegung von Art. 47 MwStSystRL (BFH-Urteil vom 12.10.2016 - XI R 5/14, BFHE 255, 457, BStBl II 2017, 500, Rz 26).
- 30** Bei der Bestimmung des Ortes von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken ist des Weiteren Art. 31a der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStVO), der mit Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 07.10.2013 zur Änderung der genannten Verordnung mit Wirkung vom 01.01.2017 eingefügt wurde, zu beachten. Danach müssen Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. Dies ist zu bejahen, wenn sie von einem Grundstück abgeleitet sind und das Grundstück einen wesentlichen Bestandteil der Dienstleistung darstellt und zentral und wesentlich für die erbrachte Dienstleistung ist oder wenn sie für das Grundstück selbst erbracht werden oder auf das Grundstück selbst gerichtet sind, und deren Zweck in rechtlichen oder physischen Veränderungen an dem Grundstück besteht. Nach Art. 31a Abs. 2 Buchst. o MwStVO gehört hierzu auch die Eigentumsverwaltung, mit Ausnahme von Portfolioverwaltung im Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken i.S. von Art. 31a Abs. 3 Buchst. g MwStVO, die sich auf den Betrieb von Geschäfts-, Industrie- oder Wohnimmobilien durch oder für den Eigentümer des Grundstücks bezieht. Nicht im Zusammenhang mit einem Grundstück steht insbesondere die Portfolioverwaltung im Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken (Art. 31a Abs. 3 Buchst. g MwStVO). In Bezug auf juristische Dienstleistungen unterscheidet die Regelung wie folgt: Art. 47 MwStSystRL ist anzuwenden, wenn diese im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen sowie mit der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken (unabhängig davon, ob diese Rechte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind) stehen. Dies trifft z.B. auf die Tätigkeiten von Notaren oder das Aufsetzen eines Vertrages über den Verkauf oder den Kauf eines Grundstücks zu, selbst wenn die zugrunde liegende Transaktion, die zur rechtlichen Veränderung an dem Grundstück führt, letztendlich nicht stattfindet (Art. 31a Abs. 2 Buchst. q MwStVO). Nicht anzuwenden ist Art. 47 MwStSystRL demgegenüber auf andere juristische Dienstleistungen, wie etwa auf Beratungsdienstleistungen betreffend die Vertragsbedingungen eines Grundstücksübertragungsvertrages, die Durchsetzung eines solchen Vertrages oder den Nachweis, dass ein solcher Vertrag besteht, sofern diese Dienstleistungen nicht speziell mit der Übertragung von Rechten an Grundstücken zusammenhängen (Art. 31a Abs. 3 Buchst. h MwStVO). Diese Vorschriften waren zwar im Streitjahr 2015 noch nicht in Kraft. Aus dem 14. Erwägungsgrund der MwStVO ergibt sich jedoch, dass der Unionsgesetzgeber bestimmte Begriffe, die für die Festlegung der für den Ort der steuerbaren Umsätze maßgeblichen Kriterien erforderlich sind, klarstellen und dabei der Rechtsprechung des EuGH auf diesem Gebiet Rechnung tragen wollte (EuGH-Urteil Welmory vom 16.10.2014 - C-605/12, EU:C:2014:2298, Rz 45 f.). Diesem Zweck dient auch der mit Wirkung zum 01.01.2017 eingefügte Art. 31a MwStVO.

- 31** bb) Im Streitfall hat das FG im Rahmen der Anwendung des § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG zu Recht sowohl die Rechtsprechung des EuGH als auch Art. 31a MwStVO herangezogen. Die tatsächliche Würdigung des FG, dass bezüglich der Finanzierungsvermittlung (ITF-Vertrag) und der von der gewöhnlichen Immobilienbewirtschaftung zu unterscheidenden Leistungen im Gesellschafterinteresse und in Bezug auf steuerrechtliche Angelegenheiten (MCF-Vertrag) kein hinreichender Zusammenhang mit dem Grundstück bestand, ist möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze.
- 32** Denn die Finanzierungsvermittlung, die Steuerberatung bezüglich der Einkünfte und Umsätze aus der Vermietung sowie die mit den jährlichen Steuerfestsetzungen zusammenhängende Überwachung und Vornahme von Steuerzahlungen werden zwar durch den Erwerb und die Vermietung des Grundstücks ausgelöst. Sie weisen aber keinen ausreichend direkten, die Rechtsfolgen des § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG auslösenden Zusammenhang mit dem Grundstück auf. Die Finanzierungsvermittlung dient unmittelbar der Geldbeschaffung und steht damit nur mittelbar im Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks (vgl. Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 3a Rz 293 zur Kreditgewährung; Abschn. 3a.3 Abs. 10 Nr. 6 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE-- zur Finanzierungsberatung). Die im Bereich des Steuerrechts erbrachten Leistungen weisen ebenfalls keinen hinreichenden Zusammenhang zum Grundstück auf (vgl. Heinrichshofen in Wäger, UStG, 2. Aufl., § 3a Rz 124). Dies entspricht Art. 31a Abs. 2 Buchst. q und Abs. 3 Buchst. h MwStVO, der juristische Dienstleistungen nur dann als im Zusammenhang mit einem Grundstück stehend ansieht, wenn die Dienstleistung im Zusammenhang mit der Begründung, Übertragung oder Veränderung von Rechten steht (vgl. auch Abschn. 3a.3 Abs. 10 Nr. 7 UStAE zur Steuerberatung in Grundstückssachen).
- 33** Soweit das FA hiergegen einwendet, das FG habe Rz 233 der --rechtlich unverbindlichen-- Erläuterungen der Europäischen Kommission vom 26.10.2015 zu den 2017 in Kraft getretenen EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken auf den streitigen Teil der Leistungen aus dem MCF-Vertrag angewendet, aber nicht die dortige Rz 234, greift dies nicht durch. Eine pauschale Zuordnung von Leistungen zu den Leistungen im Interesse der Gesellschafter oder den steuerrechtlichen Leistungen, die sich von einer bloßen Immobilienbewirtschaftung deutlich unterscheiden, ist nicht erfolgt.
- 34** b) Ein inländischer Leistungsort ergibt sich auch nicht nach anderen Vorschriften.
- 35** aa) Nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG wird eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, vorbehaltlich der Absätze 3 bis 8 und der §§ 3b, 3e und 3f UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend (§ 3a Abs. 2 Satz 2 UStG). Unionsrechtlich beruht § 3a Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG auf Art. 44 MwStSystRL.
- 36** bb) Der Senat kann offenlassen, ob die Klägerin, die ihren Sitz und den Ort ihrer Geschäftsleitung im Drittlandsgebiet unterhielt, i.S. von § 3a Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG (Art. 44 MwStSystRL) aufgrund der Grundstücksvermietung im Inland über eine feste Niederlassung (Betriebsstätte) verfügte.
- 37** Zwar stellt nach dem EuGH-Urteil Titanium vom 03.06.2021 - C-931/19 (EU:C:2021:446), das das FG in seinem Urteil noch nicht berücksichtigen konnte, eine in einem Mitgliedstaat vermietete Immobilie keine feste Niederlassung i.S. des Art. 44 MwStSystRL dar, wenn der Eigentümer der Immobilie --wie vom FG im Streitfall festgestellt-- nicht über eigenes Personal für den Leistungsempfang im Zusammenhang mit der Vermietung verfügt (vgl. EuGH-Urteil Titanium, EU:C:2021:446, Rz 41).
- 38** Danach könnte es als naheliegend angesehen werden, entgegen dem FG-Urteil das Vorliegen einer festen Niederlassung aufgrund einer Grundstücksvermietung zu verneinen. Hierüber ist indes nicht zu entscheiden, da, wie das FG jedenfalls im Ergebnis zu Recht entschieden hat, auch bei Annahme einer festen Niederlassung weder die Finanzierungsvermittlung (ITF-Vertrag) noch die im Interesse der Gesellschafter erbrachten Leistungen (MCF-Vertrag) als Leistungsbezüge für eine feste Niederlassung anzusehen wären. Letzteres gilt auch für die Leistungen im Bereich des Steuerrechts, die sich auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen auf die KG als solche bezogen.
- 39** 4. Die Aufteilung der Gesamtvergütungen nach den ITF- und MCF-Verträgen auf grundstücksbezogene und nicht grundstücksbezogene Leistungen hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 Abs. 1 AO geschätzt. Das gewonnene Schätzungsergebnis ist schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig (vgl. BFH-Urteile vom 13.12.2018 - V R 65/16, BFH/NV 2019, 303, Rz 31, und vom 16.09.2015 - X R 43/12, BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48, Rz 40). Das FG hat die Tätigkeiten der T Ltd. und B s.a.l.

auf der Grundlage der Angaben und der detaillierten Aufstellung der Klägerin den grundstücksbezogenen und nicht grundstücksbezogenen Leistungen zugeordnet. Dies entspricht auch den Anforderungen des BFH-Beschlusses in BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973.

- 40** Die erstmalig im Revisionsverfahren erhobenen Rügen des FA, die Klägerin könne die Tätigkeiten aus dem MCF-Vertrag nicht getrennt nachweisen und die vorgelegte Übersicht über die einzelnen Tätigkeiten beruhe nach eigenem Bekunden der Klägerin nicht auf einer konkreten Datenbasis, sondern auf allgemeinen Erfahrungswerten, die durch den Prozessvertreter quantifiziert worden seien, haben keinen Erfolg. Sofern dieses Vorbringen die Rüge enthalten sollte, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verletzt, ist diese nicht hinreichend substantiiert dargelegt (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO). Da es sich bei dieser Rüge um einen verzichtbaren Verfahrensfehler (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung) handelt, fehlt der erforderliche Vortrag, aus welchen Gründen sich dem FG die Notwendigkeit einer solchen Aufklärung des Sachverhalts auch ohne einen entsprechenden Antrag des FA hätte aufdrängen müssen (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2000 - VII R 72/99, BFHE 192, 390, Rz 17 f.) oder weshalb eine solche Rüge nicht möglich gewesen ist (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2018 - XI R 57/17, BFH/NV 2019, 7, Rz 71). Das FA hat nach eigenem Vortrag lediglich aufgrund seiner eigenen Rechtsauffassung, dass einheitliche Leistungen vorliegen, erstinstanzlich auf Einwendungen gegen die in der Aufstellung der Klägerin vorgenommene Aufteilung verzichtet. Dass insoweit eine unzulässige Überraschungsentscheidung vorliegt, die den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) verletzen könnte (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.2019 - X R 5/18, BFH/NV 2020, 698, Rz 26 f.), macht das FA zudem nicht geltend.
- 41** 5. Über die weiteren sonstigen Leistungen, die aufgrund der beiden Verträge erbracht wurden, ist im Rahmen der Bindung an die Anträge (§ 96 FGO) nicht zu entscheiden. Ebenso stellen sich keine Fragen zum Umfang des der Klägerin zustehenden Vorsteuerabzugs.
- 42** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de