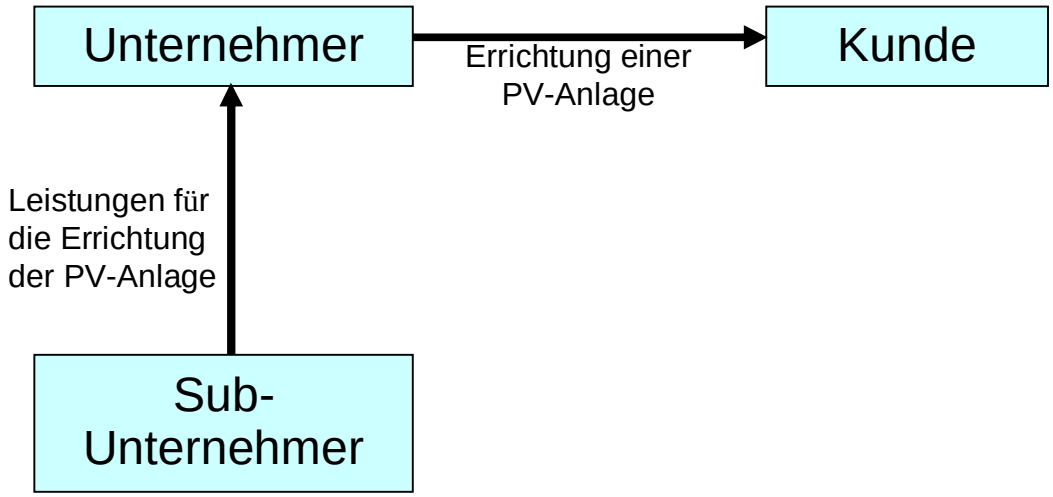
PV-Anlagen als Bauleistungen qualifiziert

Mit dem nächsten Hammer meldet sich das Bundesfinanzministerium zu Wort. Mit Schreiben vom 09.12.2013 nimmt das BMF zu den Werklieferungen von Photovoltaikanlagen Stellung. Werklieferungen von Photovoltaikanlagen, die auf oder an einem Gebäude oder Bauwerk installiert werden (z.B. dachintegrierte Anlagen, Auf-Dach-Anlagen oder Fassadenmontagen), stellen stets eine Bauleistung i. S. d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG dar. Diese Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Folgen für die Praxis:



Der Subunternehmer hat in folgendem Beispiel ohne Umsatzsteuer abzurechnen, da der Unternehmer als Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird. Die Subunternehmer haben in der Vergangenheit wohl aber häufig mit Umsatzsteuer abgerechnet. Hier drohen in Steuerprüfungen für alle offene Fälle Kürzungen der Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen, da es sich nach der Regelung des BMFSchreibens dann um Steuerausweise im Sinne des § 14c UStG handeln muss.
Auf der Ebene Unternehmer an Kunde wird weiterhin mit Umsatzsteuer abzurechnen sein. Allerdings gibt es in der Praxis auch den Fall, dass der Kunde als Elektriker oder Bauunternehmer selbst Bauleister ist.
Folglich wäre dann auch auf dieser Ebene ohne Umsatzsteuer abzurechnen, was beim Kunden wiederum zur Versagung des Vorsteuerabzuges aus der Eingangsrechnung führt.

Brücke für die Vergangenheit
Soweit der Kunde selbst Bauleister ist und den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, sollte man sich auf das Urteil des BFH vom 22.08.2013 (V R 37/10) berufen, in dem der BFH zu den Bauträgern Stellung genommen hat (siehe Anlage).
Darin hat der BFH entschieden, dass der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nur dann vorliegen könne, wenn der Leistungsempfänger diese Eingangsleistung wiederum zur Ausführung von Bauleistungen verwendet. Zwischen der empfangenen und der erbrachten Bauleistung muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Der Kunde wird beim Kauf einer Photovoltaikanlage diese aber nicht selbst für die Erbringung von Bauleistungen verwenden, sondern zur Einspeisung von Strom. Sollte in einer Prüfung die Kürzung des Vorsteuerabzuges beim Kunden erfolgen, so sollte sich der Steuerberater für seinen Mandanten auf diesen Grundsatz berufen.

Weiteres Risiko beim Kunden
Der Kunde wird spätestens durch den Kauf der Photovoltaikanlage und die anschließende Einspeisung zum umsatzsteuerlichen Unternehmer. Gemäß § 48 Abs. 1 EStG ist der Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG zum Einbehalt der Bauabzugsteuer verpflichtet. Soweit der Unternehmer dem Kunden keine gültige Freistellungsbescheinigung im Sinne des § 48b EStG vorliegt, sollte der Kunde deshalb die Bauabzugsteuer einbehalten. Ansonsten könnte es für den Kunden Jahre später zu bösen Überraschungen kommen, wenn der Unternehmer Steuerschulden hat und die Finanzverwaltung

dann an die Kunden herantritt. Liegt dem Kunden eine gültige Freistellungsbescheinigung vor, so besteht diese Verpflichtung aber nicht.
Eine klare Aussage von der Finanzverwaltung zu diesem Problem gibt es leider noch nicht. Für die Frage, ob die Errichtung einer Photovoltaikanlage als Bauleistung anzusehen ist, hat bisher die OFD Karlsruhe in zwei Verfügungen (11.04.2006 und 05.04.2011) Stellung genommen und darin die Photovoltaikanlage einer Lichtwerbeanlage gleichgestellt. In Abschnitt 13b.2 Abs. 7 Nr. 11 UStAE heißt es in Satz 2, dass die Installation einer Lichtwerbeanlage und die Montage und das Anschließen von Beleuchtungssystemen, z.B. in Kaufhäusern oder Fabrikhallen, als Bauleistung anzusehen ist. Die Finanzverwaltung stellt im BMF-Schreiben vom 27.12.2002, das zur Bauabzugsteuer ergangen ist, in Randziffer 5 für die Frage der Bauleistungen ebenfalls auf die Lichtwerbeanlage ab. Daher empfehle ich die Vorlage einer Freistellungsbescheinigung zur Abwehrberatung. Nur so kann der Kunde auf der sicheren Seite sein.

Stand: 12.12.2013

Autor: Dipl-Fw. (FH) Robert Hammerl LL.M., Steuerberater

Anlage:
BMF-Schreiben vom 09.12.2013
Praxisticker: Bauträger laut BFH kein Bauleister

Bundesministerium
der Finanzen

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail
Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 9. Dezember 2013

- E-Mail-Verteiler U 1 -

BETREFF **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG;**
Werklieferungen von Photovoltaikanlagen

GZ **IV D 3 - S 7279/13/10001**
DOK **2013/1141515**
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Werklieferungen von Photovoltaikanlagen, die auf oder an einem Gebäude oder Bauwerk installiert werden, stellen stets eine Bauleistung i. S. d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG dar.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird in Abschnitt 13b.2 Abs. 5 Nr. 10 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 864, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 29. November 2013 - $\frac{\text{IV D 2 - S 7229/10/10001-04}}{\text{IV D 2 - S 7421/0 :001}}$ (2013/1102447), BStBl I S. xxxx, geändert worden ist, der Punkt durch ein Semikolon ersetzt und folgende neue Nummer 11 angefügt:

„**11. Werklieferungen von Photovoltaikanlagen, die auf oder an einem Gebäude oder Bauwerk installiert werden (z.B. dachintegrierte Anlagen, Auf-Dach-Anlagen oder Fassadenmontagen).**“

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Bauträger laut BFH kein Bauleister

Der Bundesfinanzhof hat am 27. November 2013 die Pressemitteilung 80/2013 veröffentlicht. In seinem Urteil vom 22.08.2013 (V R 37/10) hat der BFH entschieden, dass ein Bauträger nicht Steuerschuldner gemäß § 13b UStG ist.

Hintergrund:
Die Finanzverwaltung hatte ihre Verwaltungsmeinung mit BMF-Schreiben vom 16.10.2009 sowie 11.03.2010 geändert und ausgeführt, dass ein Bauträger ebenso als Bauleister anzusehen ist, wenn er an seine Kunden Werklieferungen erbringt. Eine Werklieferung liegt immer dann vor, wenn der Kunde auf den Bau noch Einfluss nehmen kann und beispielsweise Fließen oder Böden auswählen kann. Dies hatte zur Folge, dass Subunternehmer, die an den Bauträger Bauleistungen erbringen, ohne Umsatzsteuer abzurechnen haben. Der Bauträger muss die Umsatzsteuer als Steuerschuldner gemäß § 13b UStG abführen und ist hieraus nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Schließlich erbringt er ausgangsseitig in der Regel steuerfreie Grundstückslieferungen im Sinne des § 4 Nr. 9a UStG, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

Urteil des BFH:
Der BFH hat nun aber in seinem Urteil vom 22.08.2013 entschieden, dass ein Bauträger grundsätzlich kein Bauleistender ist. Der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger könne nur dann vorliegen, wenn der Leistungsempfänger diese Eingangsleistung wiederum zur Ausführung von Bauleistungen verwendet. Die aktuelle Regelung führt aber zu einer hohen Rechtsunsicherheit, da der Subunternehmer nicht erkennen kann, ob der Bauträger selbst nachhaltig Bauleistungen erbringe. Nach dem Wortlaut des BFH muss zwischen der empfangenen und der erbrachten Bauleistung ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Dies ist für den Subunternehmer auch erkennbar.
Der BFH führt weiter aus, dass es gerade nicht auf eine Einigung zwischen den Vertragsparteien ankommen könne, weil § 13b UStG den Übergang der Steuerschuldnerschaft nicht zur Disposition der Beteiligten stelle.
Der BFH unterscheidet nun in Randnummer 51 seines Urteils, ob der Leistungsempfänger ein **Generalunternehmer oder Bauträger** ist. Denn während der Generalunternehmer regelmäßig auf einem seinem Auftraggeber gehörenden Grundstück baut, bebaut der Bauträger in der Regel eigene Grundstücke. Dementsprechend erbringt im Hinblick auf das Erfordernis der Be- oder Verarbeitung einer fremden Sache nur der ein fremdes Grundstück bebauende Generalunternehmer, nicht aber der ein eigenes Grundstück bebauende Bauträger eine bauwerksbezogene Werklieferung, die zur Anwendung von § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG führt. Dabei macht es nach Meinung des BFH keinen Unterschied, ob die Erwerber der Wohnungen / Häuser "Einfluss auf Bauausführung und Baugestaltung" genommen haben. Eine derartige Einflussnahme bei der Bebauung eines im Eigentum des Bauträgers stehenden Grundstücks führt nicht dazu, dass der Bauträger nunmehr für ihn fremde Gegenstände als Voraussetzung der Werklieferung gemäß § 3 Abs. 4 UStG bearbeitet (Rn. 59).
Für den Fall, dass ein Unternehmer sowohl als Bauträger als auch als Generalunternehmer tätig ist, muss darauf abgestellt werden, für welchen Bereich der Unternehmer eine Subunternehmerleistung verwendet.

Fazit:
Ein Bauträger ist nach Meinung des BFH kein Bauleister für die Anwendung des § 13b UStG. Der BFH widerspricht also der Verwaltungsauffassung. Demnach hat ein Subunternehmer wieder mit Umsatzsteuer abzurechnen. Am Ende bleibt von der Verwaltungsmeinung nicht viel außer einem horrenden Verwaltungsaufwand in der Praxis.
Die Finanzverwaltung wird den Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend anpassen müssen. Der Bauträger kann sich nun aber auf das Urteil des BFH berufen. Somit besteht die Möglichkeit, die im Rahmen des § 13b UStG abgeführte Umsatzsteuer plus Zinsen für die Vergangenheit zurückzufordern.

Stand: 04.12.2013

Autor: Dipl.-Fw. (FH) Robert Hammerl LL.M., Steuerberater

Anlage: BFH-Urteil

Bundesfinanzhof

Oberster Gerichtshof des Bundes für Steuern und Zölle

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 22.8.2013, V R 37/10

Steuerschuldnerschaft bei sog. "Bauleistungen" - Unionsrechtlich gebotene einschränkende Auslegung von § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG 2005

Leitsätze

1. § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG 2005 ist entgegen Abschn. 182a Abs. 11 UStR 2005 einschränkend dahingehend auszulegen, dass es für die Entstehung der Steuerschuld darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Werklieferung oder sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet.
2. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten bauwerksbezogenen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG 2005 an den insgesamt von ihm erbrachten steuerbaren Umsätzen kommt es entgegen Abschn. 182a Abs. 10 UStR 2005 nicht an.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für Bauleistungen, die die Beigeladene an die Klägerin erbracht hat, im Streitjahr 2005 Steuerschuldnerin i.S. des § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) geworden ist.

2 Die Klägerin betreibt laut Handelsregistereintrag ein Unternehmen, dessen Gegenstand der Erwerb, die Erschließung und die Bebauung von Grundstücken ist.

3 Am 13. September 2004 beauftragte die Klägerin die nach § 174 Abs. 5 der Abgabenordnung Beigeladene als Generalunternehmer zur Erstellung eines Wohnhauses mit sechs Wohnungen zum Pauschalpreis von ... EUR brutto. Laut Vertrag war die Beigeladene bei der Abrechnung von Abschlagszahlungen und der Schlussrechnung verpflichtet, die Umsatzsteuer gesondert auszuweisen.

4 Nachdem die Beigeladene in 2004 und 2005 Bauleistungen an die Klägerin erbracht hatte, kam es zur Kündigung des Vertrages durch die Klägerin. Am 17. November 2005 erteilte die Beigeladene eine Schlussrechnung ohne Umsatzsteuerausweis, in dem auf die Steuerschuldnerschaft der Klägerin nach § 13b UStG hingewiesen wurde.

5 In ihrer Umsatzsteuererklärung 2004 und in den Voranmeldungen 2005 erklärte die Klägerin zunächst gemäß § 13b UStG auf die von der Beigeladenen erhaltenen Bauleistungen Umsatzsteuer in Höhe von ... EUR und führte die Umsatzsteuer an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ab.

6 In ihrer Jahreserklärung 2005 erklärte sie jedoch diese Umsatzsteuerbeträge nicht mehr mit der Begründung, sie erbringe keine Bauleistungen, denn nach Abschn. 182a Abs. 10 der Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) sei dazu erforderlich, dass sie "nachhaltige" Bauleistungen erbringe, was nur vorliege, wenn die Bauleistungen im Vorjahr mehr als 10 % der Gesamtumsätze betrügen. Wegen schwankender Umsätze habe sie diese Voraussetzung zwar noch im Jahre 2003, nicht aber 2004 erfüllt. Dies sei nachträglich im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten 2004 aufgefallen. Entgegen dem Vortrag der Beigeladenen habe sie dieser keine Bescheinigung nach § 48b des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgehändigt. Eine vertragliche Einigung gemäß Abschn. 182a Abs. 17 UStR über den gesetzlichen Übergang der Steuerschuldnerschaft habe ebenfalls nicht vorgelegen.

7 Das FA ging zwar ebenfalls davon aus, dass die Klägerin die 10 %-Grenze nach Abschn. 182a Abs. 10 UStR im Vorjahr nicht überschritten habe. Gleichwohl sei von einer Einigung i.S. des Abschn. 182a Abs. 17 UStR auszugehen, weil die Klägerin die Änderung der Verhältnisse nicht mitgeteilt habe. Daraufhin setzte das FA mit Umsatzsteuerbescheid vom 14. November 2006 die Umsatzsteuer 2005 auf ... EUR fest.

8 Nach Zurückweisung des Einspruchs wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab (veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 278). Zur Begründung führte es aus, das FA habe den Übergang der Steuerschuld nach § 13b UStG im Ergebnis zu Recht angenommen. Das FG folge zwar nicht den Regelungen der UStR in Abschn. 182a Abs. 10 Sätze 2 und 3, wonach dies nur dann der Fall sei, wenn im vorangegangenen Jahr der Anteil an Bauleistungen mindestens 10 % betragen habe oder wenn der Leistungsempfänger dem Leistenden eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG "für

Umsatzsteuerzwecke" vorgelegt habe (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. Oktober 2009, BStBl I 2009, 1298 Rz 2, 3, 5). Das Erfordernis der Nachhaltigkeit der Bauleistungsumsätze sei dem Gesetz nicht zu entnehmen. Zudem könne der leistende Unternehmer nicht verlässlich beurteilen, ob die Voraussetzungen des Übergangs der Steuerschuldnerschaft vorlägen, weil dies von dem ihm unbekannten Verhältnis der Bauleistungen zu den sonstigen Umsätzen des Leistungsempfängers abhänge. Es genüge daher, wenn der Leistungsempfänger nur gelegentlich Bauleistungen erbringe. Der Übergang der Steuerschuldnerschaft sei nur dann ausgeschlossen, wenn ein Unternehmer überhaupt keine Bauleistungen erbringe. Ebenso wenig überzeugend sei die Regelung des Abschn. 182a Abs. 12 Satz 2 UStR, wonach der Übergang der Steuerschuldnerschaft von der Vorlage einer Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG "für umsatzsteuerliche Zwecke" abhänge, weil dann der Übergang entgegen der gesetzlichen Regelung in das Belieben des Leistungsempfängers gestellt werde. Maßgebend für den Übergang der Steuerschuldnerschaft sei vielmehr, ob der Leistungsempfänger Unternehmer sei, der zumindest gelegentlich selbst Bauleistungen erbringe und ob dies für den Leistenden erkennbar sei.

9 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision und verteidigt die 10 %-Grenze. Sie habe auch keine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG der Beigeladenen vorgelegt.

10 Die Klägerin beantragt, die Umsatzsteuerfestsetzung 2005 vom 14. November 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juli 2008 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um ... EUR herabgesetzt wird.

11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

12 Die Klägerin habe zwar zutreffend ausgeführt, dass ihr Anteil der Bauleistungen an den Gesamtumsätzen unter 10 % liege. Sie verfüge aber für 2005 über eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG. Daraus ergebe sich, dass die Klägerin für das Jahr 2004 als Bauleistender und für das Streitjahr 2005 nicht mehr als Bauleistender anzusehen sei. Die Klage sei dennoch unbegründet, weil die Klägerin mit der Beigeladenen eine Vereinbarung über die Umkehr der Steuerschuldnerschaft getroffen habe, was sich daraus ergebe, dass die Klägerin im Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren 2005 die Umsatzsteuer erklärt und abgeführt habe.

13 Die Beigeladene hat sich nicht geäußert.

14 Der Senat hat mit Beschluss vom 30. Juni 2011 V R 37/10 (BFHE 233, 477, BStBl II 2011, 842) dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

15 "1. Umfasst der Begriff der Bauleistungen im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Ermächtigung 2004/290/EG neben Dienstleistungen auch Lieferungen?

16 2. Falls sich die Ermächtigung zur Bestimmung des Leistungsempfängers als Steuerschuldner auch auf Lieferungen erstreckt:

17 Ist der ermächtigte Mitgliedstaat berechtigt, die Ermächtigung nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie einzelne Arten von Bauleistungen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben?

18 3. Falls der Mitgliedstaat zu einer Untergruppenbildung berechtigt ist: Bestehen für den Mitgliedstaat Beschränkungen bei der Untergruppenbildung?

19 4. Falls der Mitgliedstaat zu einer Untergruppenbildung allgemein (siehe oben, Frage 2) oder aufgrund nicht beachteter Beschränkungen (siehe oben, Frage 3) nicht berechtigt ist:

20 a) Welche Rechtsfolgen ergeben sich aus einer unzulässigen Untergruppenbildung?

21 b) Führt eine unzulässige Untergruppenbildung dazu, dass die Vorschrift des nationalen Rechts nur zugunsten einzelner Steuerpflichtiger oder allgemein nicht anzuwenden ist?"

22 Diese Fragen hat der EuGH am 13. Dezember 2012 C-395/11, BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 63) wie folgt beantwortet:

23 "1. Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290/EG des Rates vom 30. März 2004 zur Ermächtigung Deutschlands zur Anwendung einer von Artikel 21 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichenden Regelung ist dahin auszulegen, dass der Begriff der 'Bauleistungen' in dieser Bestimmung neben den als Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2004/7/EG des Rates vom 20. Januar 2004 geänderten Fassung eingestuften Umsätzen auch die Umsätze umfasst, die in der Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie bestehen.

24 2. Die Entscheidung 2004/290 ist dahin auszulegen, dass die Bundesrepublik Deutschland berechtigt ist, die ihr mit dieser Entscheidung erteilte Ermächtigung nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie einzelne Arten von Bauleistungen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben. Bei der Bildung dieser Untergruppen hat dieser Mitgliedstaat den Grundsatz der steuerlichen Neutralität sowie die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts, wie insbesondere die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit, zu beachten. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände zu überprüfen, ob dies im Ausgangsverfahren der Fall ist, und gegebenenfalls die Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um die nachteiligen Folgen einer gegen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit oder der Rechtssicherheit verstoßenden Anwendung der in Rede stehenden Vorschriften auszugleichen."

Entscheidungsgründe

II.

25 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem Urteil des FG war die Klägerin für die von ihr bezogenen Leistungen nicht als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Satz 2, Abs. 1 Nr. 4 UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung.

26 1. Die Steuerschuld des Leistungsempfängers gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG setzt in Ausübung einer durch das Unionsrecht eingeräumten Ermächtigung voraus, dass er eine der in § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG genannten Leistungen bezieht und diese auch selbst erbringt.

27 a) Nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG in der im Streitjahr 2005 geltenden Fassung schuldet in "den in Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 genannten Fällen ... der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der Leistungen im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbringt".

28 § 13b Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 UStG hat folgenden Wortlaut:

"(1) Für folgende steuerpflichtige Umsätze entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats: ...

4. Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. ..."

29 § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erfasst somit im Gegensatz zu § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht alle "Bauleistungen", die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, sondern nur Werklieferungen und sonstige Leistungen, die diesen Bauwerksbezug aufweisen.

30 b) Die durch § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 UStG nicht für alle Bauleistungen, sondern nur für bauwerksbezogene Werklieferungen und sonstige Leistungen angeordnete Steuerschuld des Leistungsempfängers beruht unionsrechtlich auf Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290/EG des Rates vom 30. März 2004 zur Ermächtigung Deutschlands zur Anwendung einer von Artikel 21 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichenden Regelung (Entscheidung 2004/290/EG). Danach besteht "bei der Erbringung von Bauleistungen an einen Steuerpflichtigen" für die Bundesrepublik Deutschland die Befugnis, den "Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen als Mehrwertsteuerschuldner" zu bestimmen.

31 Dass diese Ermächtigung im nationalen Recht nicht für alle Bauleistungen und zu Lasten aller Steuerpflichtigen (Unternehmer), sondern nur für bauwerksbezogene Werklieferungen und sonstige Leistungen und dabei nur zu Lasten der Unternehmer ausgeübt wurde, die selbst derartige Leistungen erbringen, ist nach dem im Streitfall ergangenen EuGH-Urteil BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH in UR 2013, 63 unbeachtlich. Denn nach den Leitsätzen dieser Entscheidung umfasst "der Begriff der Bauleistungen in dieser Bestimmung neben den als Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ... eingestuften Umsätzen auch die Umsätze, die in der Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie bestehen". Darüber hinaus ist "die Bundesrepublik Deutschland berechtigt ..., die ihr mit dieser Entscheidung erteilte Ermächtigung nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie einzelne Arten von Bauleistungen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben".

32 2. Im Streitfall hat die Beigeladene an die Klägerin eine bauwerksbezogene Werklieferung i.S. von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbracht.

33 a) Der Begriff der Werklieferung in § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG entspricht dem in § 3 Abs. 4 Satz 1 UStG. Danach sind Werklieferungen Lieferungen, bei denen der Unternehmer die Bearbeitung oder

Verarbeitung eines Gegenstandes übernommen hat und hierbei Stoffe verwendet, die er selbst beschafft, wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt. Nach Satz 2 dieser Vorschrift gilt dies auch dann, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.

34 § 3 Abs. 4 UStG betrifft nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats einheitliche, aus Liefer- und Dienstleistungselementen bestehende Leistungen in Form der Be- und Verarbeitung eines nicht dem Leistenden gehörenden Gegenstandes und ist richtlinienkonform entsprechend den unionsrechtlichen Grundsätzen zur Abgrenzung von Lieferung (Art. 5 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG -- Richtlinie 77/388/EWG--) und Dienstleistung (Art. 6 der Richtlinie 77/388/EWG) auszulegen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Juni 2005 V R 50/02, BFHE 210, 182, BStBl II 2006, 98, unter II.2.b cc).

35 Werklieferungen liegen danach vor, wenn der Unternehmer dem Abnehmer nicht nur die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft (§ 3 Abs. 1 UStG), sondern zusätzlich einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet. So können z.B. Buchbinderarbeiten als Bearbeitung von nicht dem Leistenden gehörenden Gegenständen Werklieferungen sein (BFH-Urteil vom 29. April 1982 V R 132/75, nicht veröffentlicht --n.v.--). Nicht ausreichend für die Annahme einer Werklieferung ist demgegenüber die Be- oder Verarbeitung eigener Gegenstände des Leistenden. Zwar kann z.B. die Zubereitung von Speisen in einem Imbissstand als Lieferung anzusehen sein (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30. Juni 2011 V R 35/08, BFHE 234, 491, BStBl II 2013, 244, Leitsatz). Bei der durch den Imbissstandbetreiber ausgeführten Lieferung handelt es sich aber mangels Be- oder Verarbeitung von für den Standbetreiber fremden Gegenständen nicht um Werklieferungen i.S. von § 3 Abs. 4 Satz 1 UStG. Ebenso führt die Herstellung anderer beweglicher Gegenstände wie z.B. PKW nicht aufgrund der Vereinbarung besonderer Spezifikationen wie Sonderausstattungen zu einer Werklieferung.

36 b) Im Streitfall hat die Beigeladene mit der Erstellung eines Wohnhauses eine Werklieferung i.S. von § 3 Abs. 4 UStG an die Klägerin erbracht.

37 aa) Wie der Senat bereits mit Urteil vom 24. Juli 1969 V R 9/66 (BFHE 97, 196, BStBl II 1970, 71) entschieden hat, bewirkt der Unternehmer dadurch, dass er auf dem ihm nicht gehörenden Grundstück ein Gebäude errichtet und das Gebäude dem Grundstückseigentümer übergibt, eine Werklieferung. Im Rahmen von § 3 Abs. 4 Satz 2 UStG tritt dabei die feste Verbindung mit Grund und Boden an die Stelle der Be- oder Verarbeitung eines fremden Gegenstandes. Der BFH hat an dieser Rechtsprechung in der Folgezeit festgehalten und entschieden, dass Bauhandwerker bei der Errichtung eines Gebäudes für den Grundstückseigentümer Werklieferungen ausführen (BFH-Urteil vom 24. Oktober 1974 V R 29/74, BFHE 114, 512, BStBl II 1975, 396), dass der Mieter, der Ausbauten, Umbauten und Einbauten auf eigene Kosten durchführt oder auf dem gemieteten Grundstück ein Gebäude errichtet, an den Vermieter eine Werklieferung ausführt (BFH-Urteile vom 15. September 1983 V R 154/75, n.v. zu Einbauten, und vom 24. November 1992 V R 80/87, BFH/NV 1993, 634 zur Gebäudeerrichtung), und dass der Unternehmer mit der Herstellung von Erschließungsanlagen auf öffentlichen Flächen einer Gemeinde gegenüber der Gemeinde eine entgeltliche Werklieferung ausführt (BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 V R 14/09, BFHE 231, 273, BStBl II 2012, 428, Leitsatz 1). In Übereinstimmung hiermit kann sich die zur bloßen Verschaffung der Verfügungsmacht hinzutretende Bearbeitung auch aus dem Einbau des gelieferten Gegenstandes in ein Gebäude ergeben (zutreffend Abschn. 182a Abs. 3 Satz 2 UStR 2005 zum Einbau von Fenstern, Türen, Bodenbelägen, Aufzügen etc.).

38 bb) Danach erbrachte der Beigeladene im Streitfall mit der Errichtung des Wohnhauses auf dem für ihn fremden Grundstück eine Werklieferung i.S. von § 3 Abs. 4 Satz 2 UStG.

39 3. Die Klägerin ist aber gleichwohl nicht Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG, da sie die von der Beigeladenen empfangene Leistung nicht selbst zur Erbringung einer bauwerksbezogenen Werklieferung oder sonstigen Leistung i.S. von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG verwendet hat. Das Urteil des FG war somit aufzuheben und der Klage stattzugeben.

40 a) Im Hinblick auf das sich aus dem Unionsrecht ergebende Erfordernis der Rechtssicherheit ist § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG teleologisch einschränkend auszulegen.

41 aa) § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG setzt nach seinem Wortlaut voraus, dass der Leistungsempfänger selbst bauwerksbezogene Werklieferungen und sonstige Leistungen i.S. von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbringt.

42 bb) Bei der Auslegung des nationalen Rechts ist, soweit es auf einer unionsrechtlichen Harmonisierung durch Richtlinien der Europäischen Union beruht, das Unionsrecht und die hierzu ergangene Rechtsprechung des EuGH im Wege der richtlinienkonformen Auslegung zu berücksichtigen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 8. März 2012 V R 30/09, BFHE 237, 263, BStBl II 2012, 623). Daher ist im Streitfall nicht nur zu beachten, dass der EuGH in dem den Streitfall betreffenden Urteil BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH in UR 2013, 63 dem nationalen Gesetzgeber das Recht zugebilligt hat, Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290/EG nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben (s. oben II.1.b), sondern auch, dass der so ermächtigte Mitgliedstaat "bei der Bildung dieser Untergruppen ... den Grundsatz

der steuerlichen Neutralität sowie die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts, wie insbesondere die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit, zu beachten" hat und es "Sache des vorlegenden Gerichts [ist], unter Berücksichtigung aller maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände zu überprüfen, ob dies im Ausgangsverfahren der Fall ist, und gegebenenfalls die Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um die nachteiligen Folgen einer gegen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit oder Rechtssicherheit verstoßenden Anwendung der in Rede stehenden Vorschriften auszugleichen (EuGH-Urteil BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH in UR 2013, 63, 2. Leitsatz).

43 Der EuGH betont dabei, dass "Rechtsakte der Union ... eindeutig sein müssen und dass ihre Anwendung für die Betroffenen vorhersehbar sein muss". Der sich hieraus ergebende Grundsatz der Rechtssicherheit ist von jeder mit der Anwendung des Unionsrechts betrauten innerstaatlichen Stelle zu beachten und "gilt in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen" (EuGH-Urteil BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH in UR 2013, 63 Rdnr. 47).

44 b) Das EuGH-Urteil BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH in UR 2013, 63 führt im Rahmen einer teleologischen Reduktion zu einer den Wortlaut von § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG einschränkenden Auslegung.

45 aa) Hat der Unternehmer eine bauwerksbezogene Werklieferung oder sonstige Leistung i.S. von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG bezogen, lässt es § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG für die an die Stelle der Steuerschuld des Leistenden tretende Steuerschuld des Leistungsempfängers ausreichen, dass der Leistungsempfänger selbst derartige Leistungen erbringt.

46 § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG schränkt das Erfordernis einer Leistungserbringung i.S. von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG in keiner Weise und dabei weder gegenständlich noch in zeitlicher Hinsicht ein. Nach dem Wortlaut der Vorschrift würde es für den von dieser Vorschrift angeordneten Wechsel in der Steuerschuldnerschaft z.B. ausreichen, dass an den Leistungsempfänger im Inland eine bauwerksbezogene Werklieferung erbracht wird, während er selbst lediglich im Ausland ohne Zusammenhang mit diesem Leistungsbezug eine derartige Werklieferung erbringt. Insoweit ist zu beachten, dass sich "eine solche finanzielle Belastung gleichwohl, wie dies in einem Sachverhalt wie dem im Ausgangsverfahren fraglichen der Fall sein kann, aus der Anwendung dieser Regelung durch die zuständigen nationalen Behörden ergeben [könnte], wenn es diese Anwendung den betreffenden Steuerpflichtigen, zumindest vorübergehend, nicht erlaubt, den Umfang ihrer Verpflichtungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer genau zu erkennen" (EuGH-Urteil BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH in UR 2013, 63 Rdnr. 48).

47 Eine derartige, dem Wortlaut von § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG einschränkungslos folgende Auslegung ist mit den Erfordernissen des Unionsrechts nicht zu vereinbaren, da es durch das Abstellen auf Umstände, die der Leistende im Regelfall nicht erkennt und auch nicht erkennen kann, nicht ermöglicht wird, genau zu erkennen, ob er oder sein Leistungsempfänger Steuerschuldner ist.

48 bb) § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG ist nicht dahingehend einschränkend auslegbar, dass es für den Wechsel in der Steuerschuldnerschaft darauf ankommt, dass der Leistungsempfänger "nachhaltig" (so aber Abschn. 182a Abs. 10 Satz 2 UStR) bauwerksbezogene Werklieferungen und sonstige Leistungen erbringt und dabei die Summe dieser Leistungen mehr als 10 % seiner steuerbaren Umsätze beträgt (Abschn. 182a Abs. 10 UStR), wobei die Finanzverwaltung später präzisiert hat, dass dabei auf den "Weltumsatz" des Leistungsempfängers abzustellen sein soll (Abschn. 13b.3 Abs. 2 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE-- in der Fassung des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2011, BStBl I 2011, 1289).

49 Gegen die einschränkende Auslegung durch die Finanzverwaltung spricht, dass es auch hierdurch dem Leistenden nicht ermöglicht wird, zuverlässig zu beurteilen, ob er oder der Leistungsempfänger Steuerschuldner für die erbrachte Leistung ist. Dies zeigt sich nach den Verhältnissen des Streitfalles auch daran, dass die Klägerin selbst nicht in der Lage war, die nach der Verwaltungsauffassung maßgebliche 10 % -Grenze zutreffend zeitnah zu ermitteln, sodass auszuschließen ist, dass der Leistende diese Berechnung vornehmen kann. Der Senat schließt sich daher der von der Vorinstanz sowie im Schrifttum geäußerten Kritik an der sog. "10 % Regel" in Abschn. 182a Abs. 10 UStR an (vgl. Ahrens, Umsatzsteuerberater 2004, 331; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, § 13b UStG Rz 57; Küffner/Zugmaier, Deutsches Steuerrecht -- DStR-- 2004, 712; Kuplich, UR 2007, 369; Meyer in Anm. EFG 2010, 280; Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 13b Rz 384; Langer in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 13b Rz 33.2).

50 cc) § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG ist entgegen Abschn. 182a Abs. 11 UStR dahingehend einschränkend auszulegen, dass es für den Übergang der Steuerschuldnerschaft darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte bauwerksbezogene Werklieferung oder sonstige Leistung selbst zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet.

51 Zwar vermag auch diese Auslegung nicht alle Schwierigkeiten, die für den Leistenden bei der Zuordnung der Steuerschuldnerschaft bestehen, auszuräumen. So ist im Hinblick auf das Erfordernis, dass der Leistungsempfänger selbst eine bauwerksbezogene Werklieferung oder sonstige Leistung erbringt, z.B. danach zu unterscheiden, ob der Leistungsempfänger ein Generalunternehmer oder Bauträger ist. Während

der Generalunternehmer regelmäßig auf einem seinem Auftraggeber gehörenden Grundstück baut, bebaut der Bauträger in der Regel eigene Grundstücke (vgl. hierzu z.B. Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 16. Mai 2010 10 AZR 190/11, Monatsschrift für Deutsches Recht 2012, 1046, unter I.2.c bb). Dementsprechend erbringt im Hinblick auf das Erfordernis der Be- oder Verarbeitung einer fremden Sache nur der ein fremdes Grundstück bebauende Generalunternehmer, nicht aber der ein eigenes Grundstück bebauende Bauträger eine bauwerksbezogene Werklieferung, die zur Anwendung von § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG führt (s. oben II.2.a und b aa). Gleichwohl gewährleistet die Auslegung nach der Verwendung der bauwerksbezogenen Werklieferung oder sonstigen Leistung durch den Leistungsempfänger auf der jeweiligen Baustelle noch am ehesten eine rechtssichere Beurteilung.

52 Für die auf die Verwendung durch den Leistungsempfänger abstellende Auslegung, nach der insbesondere zwischen Generalunternehmern, die selbst bauwerksbezogene Werklieferungen ausführen, und grundstücksveräußernden Bauträgern, bei deren Leistungen es sich umsatzsteuerrechtlich um Lieferungen handelt, sprechen zudem die für Bauträger bestehenden Sonderregelungen des Gewerberechts, auf deren Grundlage auch im Rechtsverkehr zwischen diesen beiden Unternehmergruppen zu unterscheiden ist. So war gemäß § 34c der Gewerbeordnung (GewO) in ihrer im Streitjahr geltenden Fassung die Tätigkeit als Makler, Bauträger oder Baubetreuer erlaubnispflichtig. Dies galt nach § 34c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a GewO a.F. (später § 34c Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a der GewO in der Fassung des Gesetzes zur Novellierung des Finanzanlagenvermittler- und Vermögensanlagenrechts vom 6. Dezember 2011, BGBl I 2011, 2481) insbesondere für diejenigen, die als Bauherr im eigenen Namen für eigene oder fremde Rechnung Bauvorhaben vorbereiten oder durchführen und dazu Vermögenswerte von Erwerbern, Mietern, Pächtern oder sonstigen Nutzungsberechtigten oder von Bewerbern um Erwerbs- oder Nutzungsrechte verwenden. Nach dem hierzu auf der Grundlage von § 34c Abs. 3 GewO ergangenen § 3 der Verordnung über die Pflichten der Makler, Darlehensvermittler, Bauträger und Baubetreuer (Makler- und Bauträgerverordnung) bestanden dabei besondere Sicherungspflichten für Bauträger, wenn in den Fällen des § 34c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a GewO "dem Auftraggeber Eigentum an einem Grundstück übertragen werden soll".

53 dd) Nicht zu entscheiden hat der Senat im Streitfall, ob die Anordnung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers in § 13b Abs. 2 Sätze 2 und 3 UStG für Leistungen, die der Empfänger für seinen nichtunternehmerischen Bereich verwendet, mit dem Erfordernis der Leistungserbringung "an einen Steuerpflichtigen" i.S. von Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290/EG vereinbar ist.

54 ee) Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA greifen nicht durch.

55 (1) Entgegen der Auffassung des FA (vgl. Abschn. 182a Abs. 17 UStR) ist nicht entscheidungserheblich, ob sich die Beteiligten über die Handhabung der Steuerschuldnerschaft ursprünglich einig waren oder nicht, denn das Gesetz stellt den Übergang der Steuerschuldnerschaft zur Sicherung des Steueranspruchs nicht zur Disposition der Vertragsparteien (zutreffend Küffner/Zugmaier, DStR 2004, 712; Mößlang in Sölch/Ringleb, UStG, § 13b Rz 11: bloße Begleitregelung).

56 (2) Der mit § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG verfolgte Zweck der Bekämpfung von Steuerausfällen im Baugewerbe rechtfertigt im Hinblick auf die vorrangig zu beachtende rechtssichere Abgrenzung des Anwendungsbereichs dieser Vorschrift keine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung. Zwar mag es sein, dass durch die Entscheidung 2004/290/EG "Steuerhinterziehungen oder Umgehungen möglichst umfassend verhütet werden" sollten. Im Hinblick auf die nur eingeschränkte Ausübung der durch diese Entscheidung eingeräumten Befugnisse durch das nationale Recht (s. oben II.2.b) ergibt sich aus den weiter gehenden Befugnissen des Unionsrechts und den damit verfolgten Zwecken aber keine erweiternde Auslegung des nationalen Rechts.

57 Dass der nationale Gesetzgeber trotz der ihm durch das Unionsrecht eingeräumten Befugnisse bei der Umsetzung nicht auch eine Steuerschuldnerschaft für die Leistungsempfänger angeordnet hat, die Gebäude oder Gebäudeteile mit dazugehörigem Grund und Boden vor dem Erstbezug liefern (vgl. Art. 4 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG) oder die --entsprechend § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG und in Übereinstimmung mit Art. 2 Nr. 1 der Entscheidung 2004/290/EG-- Unternehmer sind, ist daher nicht im Wege der Gesetzesauslegung änderbar.

58 (3) Auch die Überlegungen des FA zu innergemeinschaftlichen Lieferungen rechtfertigen keine abweichende Beurteilung. Denn dem Lieferer ist es bei innergemeinschaftlichen Lieferungen im Hinblick auf das Bestätigungsverfahren zur Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (vgl. § 18e UStG) möglich, personenbezogene Merkmale seines Abnehmers zu überprüfen. Eine derartige Möglichkeit besteht bei § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG nicht.

59 c) Im Streitfall hat die Klägerin die von ihr empfangene bauwerksbezogene Werklieferung für nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Grundstückslieferungen, nicht aber zur Erbringung einer eigenen bauwerksbezogenen Werklieferung verwendet. Dabei scheitert die Annahme einer durch die Klägerin erbrachten Werklieferung bereits daran, dass die Klägerin ein eigenes, nicht aber ein fremdes Grundstück bebaut und sodann veräußert hat (s. oben II.2.a und b aa). Ohne Bedeutung ist daher, ob die Erwerber der von der Klägerin veräußerten Wohnungen entsprechend einer später veröffentlichten Verwaltungsregelung

(Abschn. 13b.3 Abs. 8 Sätze 6 und 7 UStAE in der Fassung des BMF-Schreibens in BStBl I 2011, 1289) "Einfluss auf Bauausführung und Baugestaltung" genommen haben, da eine derartige Einflussnahme bei der Bebauung eines im Eigentum des Bauträgers stehenden Grundstücks nicht dazu führt, dass der Bauträger nunmehr für ihn fremde Gegenstände --als Voraussetzung der Werklieferung gemäß § 3 Abs. 4 UStG-- bearbeitet.

60 d) Die danach enge Auslegung von § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG schränkt diesen Tatbestand nicht übermäßig ein.

61 Insoweit ist zu berücksichtigen, dass § 13b UStG keine umfassende Steuerschuldnerschaft für an Unternehmer im Bausektor erbrachte Bauleistungen anordnet. So bestehen nach § 13b Abs. 2 Satz 1 und Abs. 1 Nr. 3 UStG und § 13b Abs. 2 Satz 2, Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG jeweils eigenständige Regelungen für die Zuordnung der Steuerschuldnerschaft bei grunderwerbsteuerbaren Umsätzen und bei Bauleistungen. Daher sind z.B. Grundstücksverkäufer, die Grundstücke bebauen und nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei liefern, nicht Steuerschuldner für die von ihnen bezogenen Bauleistungen (insoweit zutreffend Abschn. 13b.3 Abs. 8 Satz 5 UStAE). Danach ist im Streitfall das Urteil des FG aufzuheben und der Klage stattzugeben.