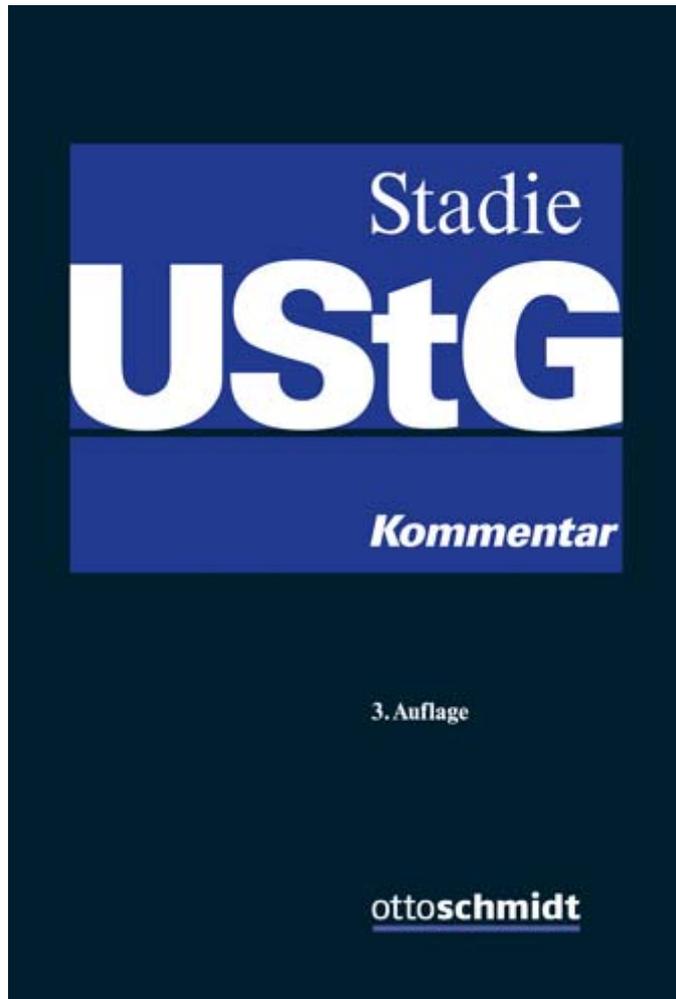


Leseprobe zu



Stadie

Umsatzsteuergesetz

Kommentar

3. Auflage, 2015, 1776 Seiten, gebunden, Kommentar, 16 x 24cm

ISBN 978-3-504-24329-6

169,00 €

Umsatzsteuer- gesetz

Kommentar

von

Prof. Dr. Holger Stadie
Universität Leipzig

3. Auflage

2015

ottoschmidt

Demgemäß liegt auch Kosten der **Verwahrung** u.ä. Kosten, die der Abnehmer einer Lieferung bei **Annahmeverzug** ersetzt, trotz fehlender Vereinbarung eine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne zugrunde, da dem Abnehmer mit der Verwahrung des Gegenstandes ein Nutzen verschafft worden war.

2. Leistung bei Entschädigungszahlungen u.Ä.

a) Begriffliches

- 48 Üblicherweise wird bei Entschädigungszahlungen zwischen „**echtem**“ und „**unechtem**“ **Schadensersatz** unterschieden.¹ Diese **Differenzierung** ist schon methodisch **unsinnig**, da die Schlagwörter keinerlei inhaltliche Aussagekraft haben und das Umsatzsteuergesetz den Begriff des Schadensersatzes überhaupt nicht kennt. Die Unterscheidung ist auch insofern verfehlt, weil in den Fällen des sog. unechten Schadensersatzes gerade zumeist kein Schadensersatz im zivilrechtlichen Sinne vorliegt. Die gesamte Begrifflichkeit ist mehr als überflüssig, da sie keinerlei Erkenntnisgewinn bringt, sondern im Gegenteil die Problematik nur vernebelt. Nach dem Gesetz (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG) ist stets schlicht und einfach **zu fragen, ob** der Entschädigungs- bzw. Ausgleichszahlung, wie auch immer sie im Einzelfall bezeichnet sein mag (Rz. 77), eine **Leistung** (Rz. 10) **des Zahlungsempfängers** gegenübersteht. Bei einem richtigen Verständnis des Leistungsbegriffes zeigt sich, dass die h.M. zum sog. echten Schadensersatz auch inhaltlich in den meisten Fällen unzutreffend ist (Rz. 56 ff.).

b) Vorzeitige Vertragsauflösung, Rechtsverzicht

- 49 Bei vorzeitiger Auflösung eines Vertrages (**Rücktritt, Kündigung** oder einvernehmliche **Aufhebung**) erbringt derjenige, der die Entschädigung (Schadensersatz, Abstandszahlung, Abfindung, Vertragsstrafe o.Ä.) erhält, nur dann eine Leistung, wenn dem anderen Teil für seine Zahlung ein geldwerter verbrauchbarer Nutzen verschafft wird (Rz. 10). Das ist nicht der Fall, wenn lediglich die **vergeblichen Aufwendungen** (Kosten der Vorbereitungshandlungen) oder der **entgangene Gewinn** des ursprünglich zur Leistung Verpflichteten abgegolten werden. Damit wird nur ein (Geld-)Vermögensschaden ersetzt, dem kein geldwerter (verbrauchbarer) Nutzen des Zahlenden gegenübersteht, weil er aus den zu entschädigenden Aufwendungen keinen Vorteil erlangt hat. Die Auflösung des Vertrages befreit ihn lediglich von einer höheren Zahlungsverpflichtung; er spart mithin lediglich Geld² (vgl. Rz. 30 ff.). *Beispiele: Stornierung eines Reisevertrages* im Interesse des Kunden; der dafür zu zahlenden Entschädigung i.S.d. § 651i Abs. 2 BGB liegt keine Leistung des Reiseveranstalters zugrunde, weil der Kunde lediglich von der Zahlung des vollen Reisepreises befreit wird, einen ver-

1 Vgl. BFH v. 24.8.1995 – V R 55/94, BStBl. II 1995, 808 (810); BFH v. 26.3.1998 – XI B 73/97, BFH/NV 1998, 1381; Abschn. 1.3 Abs. 1 UStAE; *Reiß*, Rz. 124 – S. 11; *Birkenfeld* in B/W, § 32a Rz. 31 ff.; *Oelmaier* in S/R, § 1 UStG Rz. 101 f.; *Lippross*, 2.2.6.2 u. 2.2.6.5.; *Nieskens* in R/D, § 3 UStG Anm. 370.

2 Das verkennt der BFH v. 7.7.2005 – V R 34/03, BStBl. II 2007, 66 = UR 2005, 663 m. Anm. *D. Hummel*; zutreffend hingegen die Vorinstanz, FG Hess. v. 28.4.2003 – 6 K 982/99, EFG 2003, 1421; vgl. auch *Reiß*, UR 2008, 58.

brauchbaren Nutzen erhält er nicht.¹ **Vorzeitige Auflösung** eines **Beratungsvertrages**; dem Auftraggeber wird damit entgegen BFH² kein verbrauchbarer Nutzen verschafft.³ Entsprechendes gilt für sog. **Bereitstellungsentgelte** bei nicht durchgeführten Zwangsräumungen.⁴ Der **Verzicht** auf einen schuldrechtlichen Anspruch ist deshalb entgegen ständiger Rechtsprechung nicht ohne Weiteres eine umsatzsteuerrechtliche Leistung (Rz. 54).

Anders liegt es, *soweit*⁵ bei einem **vorzeitig aufgelösten Werklieferungs- o.ä. Vertrag** der Besteller das unfertige Werk, die Materialien, Pläne o.Ä. erhält.⁶ In diesem Fall erlangt der Besteller das unfertige Werk usw. als „verbrauchbaren“ Vorteil (vgl. auch § 13 Rz. 15). 50

Muss beim **Rücktritt** von einem Kaufvertrag mit **Eigentumsvorbehalt** (vgl. § 3 Rz. 34) oder in **ähnlichen Fällen** (vgl. auch § 17 Rz. 77) der Käufer für die Dauer des Besitzes (kraft Gesetzes oder Vereinbarung) eine **Nutzungsentschädigung (-vergütung)** zahlen, so liegt dieser eine sonstige Leistung zugrunde.⁷ Unter Verbrauchsteuergesichtspunkten ist von einem Nutzungsverhältnis auszugehen, da für den erlangten Gebrauchsnutzen etwas gezahlt wird. Aus diesem Grund muss auch bei einer Entschädigungszahlung wegen übermäßiger Abnutzung oder Beschädigung der Sache eine Leistung (gegen Entgelt) angenommen werden (vgl. auch Rz. 63 zum **Minderwertausgleich** bei vorzeitiger Beendigung eines **Leasingvertrages**). 51

Bei **vorzeitiger Auflösung** eines **Vertrages über die Nutzung einer bereits übergebenen Sache oder eines Rechts** (Mietvertrag o.Ä.) liegt eine Leistung vor, wenn die Vertragsauflösung **im Interesse des zur Nutzungsüberlassung Verpflichteten** erfolgt. Der andere Teil verschafft diesem dann einen geldwerten Nutzen, der darin liegt, dass er den Gegenstand vorzeitig wieder selbst nutzen oder anderweitig verwerten kann⁸ (Beispiele: Auflösung eines Mietvertrages **auf Betreiben des Vermieters**; vorzeitige Auflösung eines Alleinvermittlungsauftrages⁹). War die 52

1 Vgl. BFH v. 16.12.1976, zit. nach *Birkholz*, UR 1977, 85; EuGH v. 18.7.2007 – C-277/05, EuGHE 2007, I-6415 = UR 2007, 643; *Reiß*, UR 2008, 58 (68); einschränkend Abschn. 25.1 Abs. 14 UStAE: nur im Falle des Rücktritts.

2 BFH v. 7.7.2005 – V R 34/03, BStBl. II 2007, 66 = UR 2005, 663; zur Auflösung eines Verlagsvertrags FG Hamburg v. 13.2.2013 – 5 K 280/10, MwStR 2013, 488 (dazu auch Rz. 30).

3 *D. Hummel*, UR 2005, 665; *Reiß*, UR 2008, 58 (65 f.).

4 BFH v. 30.6.2010 – XI R 22/08, BStBl. II 2010, 1084.

5 Die vorausgezahlte Gegenleistung bzw. gezahlte Vergütung (z.B. i.S.d. § 649 Satz 2 BGB) ist deshalb ggf. aufzuteilen; vgl. BFH v. 28.2.1980 – V R 90/75, BStBl. II 1980, 535 (537) – 1c der Gründe, BFH v. 24.4.1980 – V S 14/79, BStBl. II 1980, 541 (543 a.E.); BGH v. 22.11.2007 – VII ZR 83/05, BGHZ 175, 267 = UR 2008, 156; s. auch § 17 Rz. 66.

6 Vgl. BFH v. 27.8.1970 – V R 159/66, BStBl. II 1971, 6; BFH v. 2.2.1978 – V R 128/76, BStBl. II 1978, 483; BFH v. 28.2.1980 – V R 90/75, BStBl. II 1980, 535; BFH v. 24.4.1980 – V S 14/79, BStBl. II 1980, 541.

7 *Stadie* in R/D, § 17 UStG Anm. 486 f.; FG Nds. v. 23.8.2001 – 5 K 115/96, DStRE 2003, 427.

8 *Stadie*, Vorsteuerabzug, S. 62 m.w.N.; *Englisch* in T/L, § 14 Rz. 42 m.w.N.; *Reiß*, UR 2008, 58 (65).

9 Vgl. BFH v. 16.11.1972 – V R 8/70, BStBl. II 1973, 171.

Sache hingegen noch nicht übergeben, so wird kein Nutzen verschafft, weil der Zahlungsempfänger mangels Besitzes noch nicht die Möglichkeit hatte, dem Vermieter usw. für die Dauer des Vertrages die Sache und damit die Nutzung vorzuenthalten. In einem solchen Fall steht der Zahlung kein geldwerter Nutzen gegenüber, weil der Zahlende die Sache und damit die Nutzungsmöglichkeit noch hatte.

- 53 Erfolgt die **Vertragsauflösung** hingegen **im Interesse des Nutzungsberechtigten**, so erbringt der andere Teil keine Leistung, da dem Zahlenden kein verbrauchbarer (geldwerter) Nutzen verschafft wird¹, sondern dieser lediglich von einer Geldzahlungsverpflichtung befreit wird² (*Beispiel*: Vorzeitige Auflösung eines Mietverhältnisses **auf Betreiben des Mieters**). Entsprechendes gilt bei der vorzeitigen **Kündigung** eines **Leasingvertrages** bezüglich der Ausgleichszahlungen des Leasingnehmers für künftige Leasingraten³ (zum sog. Minderwertausgleich s. Rz. 63).
- 54 Die **Entlassung** des **zu Dienstleistungen Verpflichteten** aus seinem Vertrag verschafft diesem keinen geldwerten Nutzen, da er lediglich von Schadensersatzverpflichtungen bei Nichttätigwerden befreit wird⁴ (s. auch Rz. 49 a.E. und Rz. 30). Anders liegt es bei **Freigabe zugunsten eines Dritten** (*Beispiel*: Freikauf eines Fußballspielers aus einem laufenden Vertrag gegen eine **Ablöseentschädigung**).

Der **Verzicht** auf einen vertraglichen oder gesetzlichen Anspruch oder eine ähnliche **Rechtsposition (Rechtsverzicht)** ist nach alledem nicht ohne weiteres eine umsatzsteuerrechtliche Leistung⁵, sondern nur dann, wenn dem anderen (dem Zahlenden) ein geldwerter (verbrauchbarer) Nutzen verschafft wird (Rz. 10 u. Rz. 30).⁶ Das ist z.B. beim **Verzicht** auf ein **durch Vormerkung gesichertes Ankaufsrecht** für ein Grundstück der Fall, denn dadurch wird dem Eigentümer die freie Verfügungsbefugnis über das Grundstück und damit ein geldwerter Nutzen verschafft.⁷ Auch der Verzicht auf die Ausübung eines **Anfechtungsrechts** nach

1 *Stadie*, Vorsteuerabzug, S. 62 f.; *Ruppe/Achatz*, UStG, 4. Aufl. Wien 2011, § 1 Rz. 240; *Reiß*, UR 2008, 58 (65 ff.); BFH v. 24.8.1995 – V R 55/94, BStBl. II 1995, 808 (810) – Leasing-Vertrag; vgl. auch FG Hess. v. 28.4.2003 – 6 K 982/99, EFG 2003, 1421; unklar EuGH v. 15.12.1993 – C-63/92, EuGHE 1993, I-6665 = BStBl. II 1995, 480 = UR 1994, 225.

2 Das verkennen BFH v. 21.5.1992 – V R 66/86, BFH/NV 1995, 343; BFH v. 26.3.1998 – XI B 73/97, BFH/NV 1998, 1381; BFH v. 23.1.2002 – V B 161/01, BFH/NV 2002, 553; BFH v. 7.7.2005 – V R 34/03, BStBl. II 2007, 66 = UR 2005, 663 m. abl. Anm. *Hummel*; BFH v. 29.7.2009 – V B 156/08, BFH/NV 2010, 238; BFH v. 19.10.2010 – V B 103/09, UR 2011, 341 m. abl. Anm. *D. Hummel*; Abschn. 1.3 Abs. 13 Satz 1 UStAE.

3 Im Ergebnis ebenso Abschn. 1.3 Abs. 17 Satz 4 UStAE; offengelassen von BFH v. 29.7.2009 – V B 156/08, BFH/NV 2010, 238 – 2c der Gründe.

4 Das verkennt erneut BFH v. 16.1.2014 – V R 22/13, MwStR 2014, 333 – Rz. 23 f. – m. abl. Anm. *D. Hummel*; zutreffend hingegen die Vorinstanz FG München v. 20.2.2013 – 3 K 1620/12, EFG 2013, 1168. Dem BFH folgt nunmehr FG München v. 27.6.2014 – 2 K 596/12, juris.

5 So aber BFH v. 7.7.2005 – V R 34/03, BStBl. II 2007, 66 = UR 2005, 663; BFH v. 30.3.2011 – XI R 5/09, BFH/NV 2011, 1724 – Rz. 24; BFH v. 16.1.2014 – V R 22/13, MwStR 2014, 333 – Rz. 23 f.

6 Ebenso *Englisch* in T/L, § 17 Rz. 134.

7 Im Ergebnis ebenso BFH v. 3.9.2008 – XI R 54/07, BStBl. II 2009, 499.

verkehrssteuerrechtliche Betrachtungsweise (vgl. *Vorbem. Rz. 15*) ist verfehlt, vor allem dann, wenn der EuGH sogar von einer „Vereinbarung“¹ oder von einem „synallagmatischen“² Rechtsverhältnis spricht. Aus verbrauchsteuerrechtlicher Sicht kann es nicht darauf ankommen, ob auf einer Rechtsgrundlage gezahlt wird³ (s. auch *Rz. 13*), sondern allein darauf, dass der Empfänger (oder ein Dritter, § 10 *Rz. 57 f.*) wegen einer ihm gegenüber erbrachten Leistung etwas aufwendet. Demgemäß ist **anderen Entscheidungen des EuGH** zu folgen, wonach eine Leistung gegen Entgelt **lediglich** voraussetzt, dass zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert ein **unmittelbarer Zusammenhang** besteht.“⁴ Dass das Kriterium „Rechtsverhältnis“ nur eine nichtsagende und überflüssige Leerformel ist, zeigen die Aussage des EuGH, dass kein Anspruch auf die Leistung bestehen müsse und die Vereinbarung einer Ehrenschuld gerade Ausdruck eines Rechtsverhältnisses sei⁵, und die im Ergebnis zutreffende Entscheidung des BFH, wonach auch bei der Geschäftsführung ohne Auftrag ein Leistungsaustausch vorliegt.⁶ Auch ein öffentlich-rechtlicher Zuwendungsbescheid ist ein Rechtsverhältnis in diesem Sinne.⁷

Auf die **Bezeichnung** und die zivil- oder öffentlichrechtliche Qualifizierung der Gegenleistung kommt es nicht an⁸, da allein maßgebend ist, ob die Zahlung (o.Ä.) wegen der Leistung erfolgt. Folglich sind auch „Aufwandsentschädigungen“⁹, „Aufwundersersatz“¹⁰, „Beiträge“¹¹ bzw. „Aufnahmegebühren“¹², „Ent-

bb der Gründe; BFH v. 17.3.2010 – XI R 17/08, UR 2010, 943 – Rz. 18; BFH v. 24.4.2013 – XI R 7/11, BStBl. II 2013, 648 – Rz. 20 m.w.N.

1 EuGH v. 3.3.1994 – C-16/93, EuGHE 1994, I-743 = UR 1994, 399 – Rz. 12; EuGH v. 29.10.2009 – C-246/08, EuGHE 2009, I-10605 = UR 2010, 224 – Rz. 43; EuGH v. 27.10.2011 – C-93/10, EuGHE 2011, I-10791 = UR 2011, 933 – Rz. 17.

2 EuGH v. 29.10.2009 – C-246/08, EuGHE 2009, I-7533 = UR 2009, 887 – Rz. 23. Demgegenüber betonen BFH und Finanzverwaltung, dass es auf einen synallagmatischen Zusammenhang nicht ankomme, vgl. BFH v. 15.4.2010 – V R 10/08, BStBl. II 2010, 879 – Rz. 34; Abschn. 1.1 Abs. 1 Satz 3 UStAE.

3 Zutreffend BFH v. 24.2.2005 – V R 1/03, BFH/NV 2005, 1160: „tatsächliche Leistungsvorgänge“.

4 EuGH v. 8.3.1988 – 102/86, EuGHE 1988, 1443 = UR 1989, 275 – Rz. 12; EuGH v. 16.10.1997 – C-258/95, EuGHE 1997, I-5577 = UR 1998, 61 – Rz. 12; EuGH v. 29.7.2010 – C-40/09, EuGHE 2010, I-7505 = UR 2010, 734 – Rz. 27.

5 EuGH v. 17.9.2002 – C-498/99, EuGHE 2002, I-7173 = UR 2002, 510 – Rz. 21 ff. (Ehrenschild).

6 BFH v. 16.1.2003 – V R 92/01, BStBl. II 2003, 732 – Abmahnverein.

7 BFH v. 18.12.2008 – V R 38/06, BStBl. II 2009, 749 [752].

8 Vgl. BFH v. 28.1.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473 [477]; BFH v. 10.7.1997 – V R 94/96, BStBl. II 1997, 707 [711]; BFH v. 6.5.2004 – V R 40/02, BStBl. II 2004, 854 [856].

9 BFH v. 1.3.1990 – V B 141/89, juris.

10 BFH v. 11.4.2002 – V R 65/00, BStBl. II 2002, 782; BFH v. 16.1.2003 – V R 92/01, BStBl. II 2003, 732; BFH v. 18.3.2004 – V R 101/01, BStBl. II 2004, 798; BFH v. 5.12.2007 – V R 60/05, BStBl. II 2009, 486; BFH v. 20.8.2009 – V R 32/08, BStBl. II 2010, 88; BFH v. 23.7.2009 – V R 93/07, UR 2009, 848; BFH v. 2.9.2010 – V R 23/09, BFH/NV 2011, 458; BFH v. 24.4.2013 – XI R 7/11, BStBl. II 2013, 648 – Rz. 21 m.w.N.; BFH v. 4.7.2013 – V R 33/11, BStBl. II 2013, 937.

11 BFH v. 9.8.2007 – V R 27/04, UR 2007, 811.

12 BFH v. 11.10.2007 – V R 69/06, UR 2008, 153.

schädigungen“¹, „Ersatzleistungen“², „Finanzzuweisung“³, „Fördermittel“⁴, „Kostenersatz“⁵, „Pauschalen“⁶, „Schadenersatz“⁷ (Rz. 80), „Spenden“⁸, „Starthilfe“⁹, „Verlustübernahme“¹⁰, „Zuschüsse“¹¹ (dazu auch Rz. 42; § 10 Rz. 60 f.) u.ä. Zahlungen, wenn sie für eine Leistung (zu der vorrangigen Frage, ob bei **Zahlungen der öffentlichen Hand** überhaupt eine Leistung des Empfängers gegeben ist, s. Rz. 40 ff.) getätigt werden, Entgelt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Das gilt auch bei Zahlungen für Leistungen, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (vgl. § 2 Rz. 351 ff.) auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden („Gebühren“, „Beiträge“ u.Ä.).

- 78 Auf die **Angemessenheit** der Gegenleistung kommt es nicht an. Aufwendungsersatz reicht aus.¹² Wird weniger als Kostenersatz vereinbart, so kommt zwischen nahestehenden Personen eine Anhebung der Bemessungsgrundlage in Betracht (§ 10 Abs. 5 UStG, s. § 10 Rz. 120 ff.). Kein Leistungsaustausch liegt bei einer reinen **Überschussbeteiligung** vor.¹³ Bei **unentgeltlichen Leistungen** wird regelmäßig die **Entgeltlichkeit fingiert** (§ 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG).
- 79 Kein (erneuter) Leistungsaustausch liegt vor, wenn ein **Umsatz rückgängig** gemacht wird; in diesem Fall werden lediglich die umsatzsteuerrechtlichen Folgen beseitigt (arg. § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG). Anders kann es bei einer nach Durchführung einer Lieferung vereinbarten Rückübertragung des Liefergegenstandes sein. Ob eine Rückgängigmachung oder eine **Rücklieferung**, die einen weiteren Leistungsaustausch begründet, vorliegt, bestimmt sich nach den Umständen des einzelnen Falles¹⁴ (s. auch § 17 Rz. 74). Ein erneuter Leistungsaustausch ist m.E. im Falle des **Umtausches** gegeben, bei dem der Umsatz rückgängig gemacht wird und durch eine Neulieferung ersetzt wird (str., s. § 17 Rz. 75).

1 Vgl. BGH v. 17.7.2001 – X ZR 71/99, UR 2001, 535.

2 BFH v. 9.8.2007 – V R 27/04, UR 2007, 811.

3 Vgl. BFH v. 27.11.2008 – V R 8/07, BStBl. II 2009, 397.

4 Vgl. BFH v. 8.11.2007 – V R 20/05, BStBl. II 2009, 483 = UR 2008, 425.

5 BFH v. 14.5.2008 – XI R 70/07, BStBl. II 2008, 912; BFH v. 4.7.2013 – V R 33/11, BStBl. II 2013, 937.

6 Vgl. EuGH v. 27.3.2014 – C-151/13, UR 2014, 487.

7 BFH v. 6.5.2004 – V R 40/02, BStBl. II 2004, 854; BFH v. 7.7.2005 – V R 34/03, BStBl. II 2007, 66 = UR 2005, 663.

8 Vgl. BFH v. 29.3.2007 – V B 208/05, BFH/NV 2007, 1542.

9 Vgl. BFH v. 21.4.2005 – V R 11/03, BStBl. II 2007, 63 = UR 2006, 17.

10 Vgl. BFH v. 1.2.2007 – V R 69/05, UR 2007, 448.

11 Vgl. BFH v. 22.7.1999 – V R 74/98, BFH/NV 2000, 240; BFH v. 8.11.2007 – V R 20/05, BStBl. II 2009, 483 = UR 2008, 425; BFH v. 18.12.2008 – V R 38/06, BStBl. II 2009, 749; BFH v. 18.3.2010 – V R 12/09, UR 2010, 622; BFH v. 19.11.2009 – V R 29/08, UR 2010, 336; vgl. auch Abschn. 10.2 Abs. 2 UStAE.

12 BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, UR 2010, 646 – Rz. 31.

13 BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, UR 2010, 646 – Rz. 33.

14 Zur Abgrenzung BFH v. 17.12.1981 – V R 75/77, BStBl. II 1982, 233; BFH v. 27.6.1995 – V R 27/94, BStBl. II 1995, 756; BFH v. 12.11.2008 – XI R 46/07, BStBl. II 2009, 558; FG Hess. v. 23.5.2001 – 6 K 3717/98, EFG 2001, 1244; *Birkenfeld* in B/W, § 54 Rz. 654.1 ff.; *Nieskens* in R/D, § 3 UStG Anm. 430.

Eine Leistung gegen Entgelt ist entgegen h.M. auch in den Fällen anzunehmen, 80
in denen **Schadenersatz** o.Ä. wegen widerrechtlicher Nutzung oder Zerstörung
einer Sache usw. gezahlt wird (Rz. 48, 56 ff.).

2. Bei Personengesellschaften

a) Bei den Beiträgen der **Gesellschafter** einer Personengesellschaft ist zu unter- 81
scheiden (§ 706 Abs. 2 und 3 BGB) zwischen **Sacheinlagen** (Einbringung von
Gegenständen in das gemeinsame Eigentum) einerseits und Leistungen von
Diensten und **Nutzungsüberlassungen** andererseits (§ 2 Rz. 159). Während bei
Sacheinlagen nach h.M. ein steuerbarer Leistungsaustausch in Gestalt eines
tauschähnlichen Umsatzes vorliegt (Rz. 94), steht den Dienstleistungen und
Nutzungsüberlassungen lediglich die Beteiligung am Gewinn (und Verlust) der
Gesellschaft gegenüber.¹ Diese ist keine Gegenleistung, sondern Ausfluss des
Mitgliedschaftsrechts.²

Bei der **Geschäftsführung** liegt entgegen BFH richtigerweise schon keine Leistung 82
vor (Rz. 36 f.), so dass sich die Frage nach der Gegenleistung entgegen BMF
(Rz. 38) gar nicht stellt. Die Gesellschafter können mithin durch die Leistung
der Beiträge i.S.d. § 706 BGB nicht Unternehmer werden (§ 2 Rz. 159 a.E.; zur
Vorsteuerentlastung bezüglich der Leistungen, die sie zur Erbringung der Beiträge
bezogen haben, s. § 2 Rz. 165 ff.).

Die Gesellschafter können jedoch Leistungen statt in Form des Beitrags grund- 82
sätzlich auch **gegen gesonderte Gegenleistung** und damit gegen Entgelt i.S.d. § 1
Abs. 1 Nr. 1 UStG erbringen³ (zur Frage, ob sie dadurch Unternehmer werden, s.
§ 2 Rz. 162 f.; zur unabhängig davon zu gewährenden Vorsteuerentlastung s. § 2
Rz. 165 ff.). Das gilt **nicht** für die **Geschäftsführung** (Rz. 81). Die Gesellschafter
können allerdings Dienstleistungen oder Geschäftsbesorgungsleistungen gegen
Entgelt, die auch ein Dritter (Nichtgesellschafter) ausführen kann, für die Ge-
sellschaft erbringen. Das hat jedoch nichts mit Geschäftsführung im gesell-
schaftsrechtlichen Sinne (§§ 709 f. BGB; §§ 114 f. HGB) zu tun; das verkennt der
BFH (Rz. 36).

b) Die **Gesellschaft** kann an die Gesellschafter, wie gegenüber Dritten, Lieferun- 83
gen oder sonstige Leistungen gegen Entgelt erbringen (zur Gegenleistung im Fall
der Sacheinlage s. Rz. 94).

1 Die Verpflichtung zur Dienstleistung oder Nutzungsüberlassung führt als solche zu kei-
ner Erhöhung des Gesellschaftsvermögens.

2 BFH v. 17.7.1980 – V R 5/72, BStBl. II 1980, 622; BFH v. 16.3.1993 – XI R 44/90, BStBl. II
1993, 529; BFH v. 18.12.1996 – XI R 12/96, BStBl. II 1997, 374; insoweit auch zutreffend
BFH v. 6.6.2002 – V R 43/01, BStBl. II 2003, 36; vgl. auch EuGH v. 29.4.2004 – C-77/01,
EuGHE 2004, I-4295 = UR 2004, 292 – Rz. 86.

3 BFH v. 17.7.1980 – V R 5/72, BStBl. II 1980, 622; BFH v. 16.3.1993 – XI R 44/90, BStBl. II
1993, 529; BFH v. 18.12.1996 – XI R 12/96, BStBl. II 1997, 374; insoweit auch zutreffend
BFH v. 6.6.2002 – V R 43/01, BStBl. II 2003, 36; ferner EuGH v. 27.1.2000 – C-23/98,
EuGHE 2000, I-419 = UR 2000, 121.

und nicht auf die subjektive Einschätzung ankommt. Ein tatsächlich weisungsunterworfenener Auslieferungsfahrer ist folglich nicht deshalb Unternehmer, weil er im Vertrag als „Subunternehmer“ bezeichnet ist.¹

III. Fallgruppen²

1. Vorstände, Geschäftsführer

- 49 Die Mitglieder der Vorstände und die Geschäftsführer **juristischer Personen** sind bezüglich ihrer Tätigkeit in dieser Eigenschaft grundsätzlich als unselbständig zu qualifizieren, sofern diese Personen unmittelbar oder mittelbar von einem Gremium (Gesellschafterversammlung, Aufsichtsrat o.Ä.) abhängig sind (**Fremdorganschaft**; zur Frage ob bei Selbstorganschaft überhaupt Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne vorliegen, s. Rz. 80), was insbesondere³ entgegen neuerer Auffassung des BFH, wonach es auf die Umstände des Einzelfalles ankommen soll⁴, bei **Kapitalgesellschaften** der Fall ist. Gemeint sind Geschäftsführer i.S.d. §§ 35 ff. GmbHG, nicht: als „Geschäftsführer“ bezeichnete „freie“ Mitarbeiter.⁵
- 50 Die Unselbständigkeit als Vorstand oder Geschäftsführer schließt es nicht aus, dass **daneben** auf Grund eines **gesonderten Vertrages** gegenüber der juristischen Person selbständig Leistungen erbracht werden, die nicht zum Geschäftsbereich gehören⁶ (Rz. 43).
- 51 Ist der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft **beherrschender Gesellschafter**, so ist er hingegen als selbständig anzusehen, da er keinen Weisungen anderer Personen unterliegt, sondern den Willen der Gesellschafterversammlung selbst bestimmen kann. Die gegenteilige Sichtweise des **EuGH**⁷ ist formalistisch und wirklichkeitsfremd. Allerdings verbietet es das Gebot der **Rechtsformneutralität** der Umsatzsteuer, den beherrschenden Gesellschafter mit seinen selbständig erbrachten Geschäftsführungsleistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen (Rz. 81). Entsprechendes hat zu gelten, wenn ein anderer Geschäftsführer von der Rechtsprechung (Rz. 49) als selbstständig angesehen wird. Folglich **kann** es aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht **dahinstehen, ob** die **Geschäftsführer** und Vorstände von Kapitalgesellschaften als **selbständig** anzusehen sind.

1 FG Hess. v. 28.10.2004 – 6 K 1405/99, EFG 2005, 573.

2 Zu weiteren Einzelfällen s. *Stadie* in R/D, § 2 UStG Anm. 178 (ABC).

3 Zu **anderen juristischen Personen** s. BFH v. 11.3.1960 – IV 172/58 U, BStBl. III 1960, 214 – Landesversicherungsanstalt; BFH v. 2.10.1968 – VI R 25/68, BStBl. II 1969, 185 – Genossenschaft; BFH v. 14.5.2008 – XI R 70/07, BStBl. II 2008, 912 – Verein, Industrieverband; *Stadie* in R/D, § 2 UStG Anm. 162 m.w.N. der Rspr.

4 BFH v. 10.3.2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005, 730; BFH v. 14.5.2008 – XI R 70/07, BStBl. II 2008, 912; die Finanzverwaltung folgt dem; Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 4 UStAE. Zutreffend wie hier noch BFH v. 30.7.1986 – V R 41/76, BStBl. II 1986, 874 (876); BFH v. 9.10.1996 – XI R 47/96, BStBl. II 1997, 255 – jeweils zum **GmbH**-Geschäftsführer; s. auch Rz. 55.

5 Das verkennt FG Berlin v. 6.3.2006 – 9 K 2574/03, EFG 2006, 1425.

6 BFH v. 9.10.1996 – XI R 47/96, BStBl. II 1997, 255; BFH v. 7.5.1997 – V R 28/96, BFH/NV 1997, 911; BFH v. 21.9.1999 – V B 44/99, BFH/NV 2000, 352.

7 EuGH v. 18.10.2007 – C-355/06, EuGHE 2007, I-8863 = UR 2007, 889; ebenso FG München v. 28.5.2014 – 14 K 311/13, juris.

2. Personengesellschafter

Gesellschafter bei Personengesellschaften sind mit der Geschäftsführungstätigkeit i.S.d. §§ 709 f. BGB, 114 ff. HGB zwar zwingend selbständig tätig¹ – sie können, weil sie originär und eigenverantwortlich den Willen der Gesellschaft bilden, in der Geschäftsführung keinen Weisungen wie ein Arbeitnehmer unterworfen sein, so dass Bindung an Gesellschafterbeschlüsse im Einzelfall keine Weisungsunterworfenheit in diesem Sinne², sondern Weisungsbindung eines selbständigen Beauftragten nach § 105 Abs. 3 HGB i.V.m. § 713 i.V.m. § 665 BGB³ ist –, da sie mit dieser jedoch entgegen verfehlter BFH-Auffassung keine Leistungen erbringen (§ 1 Rz. 36), unterliegen sie insoweit nicht der Umsatzsteuer. Ein Gesellschafter kann allerdings mit der Gesellschaft einen **Arbeitsvertrag** schließen. Er ist dann wie ein Dritter nichtselbständig tätig, da er den Weisungen der geschäftsführenden Gesellschafter unterworfen ist. 52

3. Aufsichtsratsmitglieder

Das Mitglied eines **Aufsichtsrates** ist, was mittelbar durch § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG bestätigt wird, selbständig tätig⁴, auch als Arbeitnehmervertreter, da auch dieser sein Amt unabhängig ausübt⁵ (zur Unternehmereigenschaft Rz. 82). Entsprechendes gilt für Mitglieder von **Beiräten** und ähnlichen Gremien bei anderen Gesellschaften.⁶ 53

4. Empfänger von Schmiergeldern u.Ä.

Die **Entgegennahme von Schmiergeldern** oder sog. **Schutzgeldern** durch einen Arbeitnehmer oder Beamten, der stets Dienstleistungen zugrunde liegen (§ 1 Rz. 16), erfolgt nur im äußeren Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis und ist eine von der Weisungsbefugnis des Arbeitgebers losgelöste eigenständige Tätigkeit, die selbständig ausgeübt wird.⁷ Gleiches gilt bei der Mitwirkung an Diebstählen zuungunsten des Arbeitgebers gegen Beteiligung am Veräußerungserlös.⁸ 54

1 A.A. BFH v. 26.8.2014 – XI R 26/10, UR 2015, 35 – Rz. 28 f.; vgl. auch BFH v. 14.4.2010 – XI R 14/09, BStBl. II 2011, 433.

2 A.A. *Heidner*, DStR 2002, 1890 (1892); *Behrens/Schmitt*, GmbHR 2003, 269 (273); *Korn/Strahl*, KÖSDI 2003, 13950; *Zugmaier*, DStR 2004, 124; *Englisch* in T/L, § 17 Rz. 37.

3 *Ulmer/Schäfer* in MünchKomm/BGB, § 713 Rz. 7 m.Nw. der ganz h.M.

4 BFH v. 27.7.1972 – V R 136/71, BStBl. II 1972, 810; BFH v. 2.10.1986 – V R 68/78, BStBl. II 1987, 42; BFH v. 24.8.1994 – XI R 74/93, BStBl. II 1995, 150; BFH v. 14.5.2008 – XI R 70/07, BStBl. II 2008, 912 – 2a der Gründe; BFH v. 20.7.2009 – V R 32/08, BStBl. II 2010, 88.

5 BFH v. 27.7.1972 – V R 136/71, BStBl. II 1972, 810; a.A. *Englisch* in T/L, § 17 Rz. 37 (a.E.).

6 Vgl. BFH v. 24.8.1994 – XI R 74/93, BStBl. II 1995, 150.

7 FG Nürnberg v. 23.12.1994 – II 45/93, EFG 1995, 502; FG Nds. v. 24.10.1996 – V 570/95, EFG 1997, 182; FG München v. 20.3.2003 – 14 K 4324/01, EFG 2003, 965; a.A. für Schutzgelder FG Rh.-Pfl. v. 16.10.1992 – 3 K 2843/90, EFG 1993, 345.

8 FG Nds. v. 28.10.1999 – V R 360/92, EFG 2000, 659.

mal kann im Einzelfall fehlen oder von schwächerer Bedeutung sein.¹ Die Zuordnung verlangt eine **Wertung**, die die **Verkehrsanschauung** zu berücksichtigen und auf den **Grad der Ähnlichkeit mit dem Typus** (Urbild) abzustellen hat. Dabei sind ggf. noch spezifische Merkmale oder **besondere Umstände** zu berücksichtigen, wie z.B. bei einer *Nebentätigkeit* Kenntnisse und Erfahrungen aus einer unselbständigen Haupttätigkeit (vgl. *Rz. 128*).

Die Würdigung des Gesamtbildes ist eine **Tatsachenfeststellung**, die revisionsrechtlich nur hinsichtlich der Frage überprüfbar ist, ob dem Finanzgericht bei der tatsächlichen Würdigung Rechtsverstöße unterlaufen sind.²

3. Fallgruppen

a) Veräußerungstätigkeiten

aa) Angeschaffte Gegenstände (Händlerverhalten)

- 102 Bei der Veräußerung von Gegenständen und gleichgestellten Wirtschaftsgütern (§ 3 *Rz. 8*)³ ist zwischen der Veräußerung **angeschaffter** (erworbener) und der Veräußerung **selbst produzierter** (*Rz. 109 f.*) **Gegenstände zu unterscheiden**. Die Lieferung angeschaffter Gegenstände führt zur Unternehmereigenschaft, wenn die betreffende Person als **Händler** i.S.d. **Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 1 MwStSystRL** anzusehen ist. Da die Richtlinie diesen Typus nennt, ist der Begriff der gewerblichen Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG in diesem Sinne richtlinienkonform auszulegen. Dafür kommt es darauf an, **ob** es für das Bild des Händlers ausreicht, dass das **Auftreten gegenüber den Abnehmern** dem eines Händlers entspricht, **oder** ob das **Wesen der Tätigkeit** maßgebend ist.
- 103 Stellte man allein auf den Zweck der Umsatzbesteuerung ab, den Aufwand der Verbraucher zu belasten, so müssten Verkaufsaktivitäten, die dem äußeren Bild eines Händlers entsprechen, der Umsatzsteuer unterworfen werden, weil der **Aufwand des Verbrauchers** für die jeweils erworbenen Gegenstände der gleiche ist, **unabhängig davon**, ob er die Gegenstände von diesen Anbietern oder von echten, dauerhaft berufsmäßig tätigen „Trödlern“, Antiquitätenhändlern oder Briefmarken-, Münzen- o.ä. Händlern erwirbt. Eine derartige Sichtweise verstieße jedoch gegen die klare Aussage des **Art. 311 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL**, wonach ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer ist, wer „im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit **zum Zwecke des Wiederverkaufs** Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten **kauft ...**“ (ebenso § 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UStG, wonach die Gegenstände „an den Wiederverkäufer“ geliefert worden sein müssen). Aus dieser Bestimmung folgt, dass die Unternehmereigenschaft mit der Veräußerung von Gegenständen nur dann begründet wird, wenn diese zum Zweck des Wiederverkaufs erworben worden waren.

1 Ähnlich zur nachhaltigen Tätigkeit BFH v. 18.12.2008 – V R 80/07, BStBl. II 2011, 292 = UR 2009, 381 – Tz. 1b; BFH v. 27.1.2011 – V R 21/09, BStBl. II 2011, 524 – Rz. 22; BFH v. 26.4.2012 – V R 2/11, BStBl. II 2012, 634 – Rz. 35.

2 BFH v. 12.12.1996 – V R 23/93, BStBl. II 1997, 368; BFH v. 7.9.2006 – V R 6/05, BStBl. II 2007, 148; BFH v. 27.1.2011 – V R 21/09, BStBl. II 2011, 524 – Rz. 24.

3 Einschließlich **Anteile sanierter Gesellschaften**, vgl. BMF v. 26.1.2007 – IV A 5 - S 7300 - 10/07, BStBl. I 2007, 211 – Rz. 14.

Es kann nicht angenommen werden, dass Art. 311 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL den Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung nur auf solche Händler beschränkt hätte, die die Gegenstände für Zwecke des Wiederverkaufs erworben haben, wenn andere Personen, die derartige **Gegenstände ursprüngliche für private Zwecke erworben** hatten, mit deren Veräußerung auch zum Händler werden könnten. Die Annahme, dass, wenn diese Personen als Händler anzusehen wären, sie die **gesamte Gegenleistung** zu versteuern hätten und die Bestimmungen über die Differenzbesteuerung nicht auf diese Lieferungen unter Ansatz eines fiktiven Einkaufspreises ausgedehnt worden wären, kann **nicht ernsthaft** in Betracht kommen. Denn die Art. 311 ff. MwStSystRL waren eingeführt worden, um die Wettbewerbsnachteile zu beseitigen, die Gebrauchtwarenhändler im Verhältnis zu privaten (nichtunternehmerischen) Anbietern beim Verkauf nämlich Gegenstände an Verbraucher erwachsen können, weil private Anbieter keine Umsatzsteuer schulden (§ 25a Rz. 2). Würde nun umgekehrt der private Anbieter als Unternehmer angesehen und müsste er die im erzielten Preis rechnerisch enthaltene Umsatzsteuer abführen, so wäre nunmehr er gegenüber dem Wiederverkäufer benachteiligt, der beim gleichen Preis nur die Marge zwischen Einkaufspreis und Verkaufspreis versteuern müsste. Das wäre ein **gleichheitswidriger Wettbewerbsnachteil**, da beide Anbieter auf demselben Markt konkurrieren.

Der **planmäßige vorherige Erwerb** mit auf Güterumschlag gerichteter Absicht¹ ist charakteristisches Merkmal eines Händlers.² Folglich wird ein Sammler von Briefmarken, Münzen, Antiquitäten, Fahrzeugen usw., der seine Objekte in mehreren Teilpartien an Händler oder über Auktionen verkauft, nicht zum Unternehmer, auch wenn die **Sammlung** umfangreich ist und einen erheblichen Wert hat.³ Daran ändert sich auch dann nichts, wenn die **Auflösung** durch den Sammler selbst unter erheblichem Arbeits- und Zeitaufwand erfolgt, indem er z.B. Preislisten versendet und Anzeigen aufgibt. Dasselbe hat zu gelten, wenn eigener **Hausrat, Schmuck** u.Ä. (selbst in größerem Umfang) veräußert wird.⁴ Der **V. Senat** des BFH war dem kurzzeitig gefolgt⁵, ist **jedoch** nunmehr **anderer Ansicht** und meint für **ebay-Verkäufe**, dass die Beurteilung der Unternehmereigenschaft **nicht von** einer bereits beim Einkauf vorhandenen **Wiederverkaufsabsicht, sondern** von dem **Organisationsaufwand** abhängt.⁶

1 Verfehlt deshalb BFH v. 6.10.2005 – V R 7/04, BFH/NV 2006, 834 – wonach eine neu gegründete Holding durch Erwerb und Einbringung von Anlagegegenständen in Tochtergesellschaften Unternehmerin werde; sie ist bereits als Holding Unternehmerin (Rz. 68 ff.).

2 BFH v. 29.6.1987 – X R 23/82, BStBl. II 1987, 744; BFH v. 16.7.1987 – X R 48/82, BStBl. II 1987, 752; BFH v. 27.1.2011 – V R 21/09, BStBl. II 2011, 524 – Rz. 30; a.A. BFH v. 26.4.2012 – V R 2/11, BStBl. II 2012, 634.

3 Vgl. BFH v. 29.6.1987 – X R 23/82, BStBl. II 1987, 744; BFH v. 16.7.1987 – X R 48/82, BStBl. II 1987, 752; BFH v. 27.1.2011 – V R 21/09, BStBl. II 2011, 524 – Rz. 30 f.

4 **A.A.** BFH v. 24.11.1992 – V R 8/89, BStBl. II 1993, 379 – für die Veräußerung einer **geerbten privaten Kunstsammlung**; vgl. auch BFH v. 26.4.1979 – V R 46/72, BStBl. II 1979, 530; BFH v. 9.9.1993 – V R 24/89, BStBl. II 1991, 776 – zur Veräußerung von sog. Jahreswagen durch Arbeitnehmer eines Automobilherstellers.

5 BFH v. 27.1.2011 – V R 21/09, BStBl. II 2011, 525 – Rz. 30 f.

6 BFH v. 26.4.2012 – V R 2/11, BStBl. II 2012, 634 – Rz. 36 und 38. Richtigerweise wäre, was sich bei dem Volumen der Verkäufe (rd. 1200 verschiedenartige Gegenstände in

106 Dem käuflichen Erwerb ist nicht der **unentgeltliche Erwerb** gleichzustellen. Folglich kann ein gemeinnütziger Verein, der regelmäßig ihm durch Schenkung oder von Todes wegen von Privaten zugewendete Gegenstände veräußert, dadurch entgegen BFH¹ nicht zum Unternehmer werden. Anderenfalls wäre dann die Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) anzuwenden.

bb) Selbst produzierte Gegenstände (Hersteller- und Erzeugertätigkeiten)

107 Die Veräußerer selbst produzierter (hergestellter, erzeugter) **Gegenstände** können mit ihren Lieferungen als **Produzenten** („**Erzeuger**“) einschließlich der **Urproduzenten** und **Landwirte** Steuerpflichtige i.S.d. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 1 MwStSystRL und damit Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG sein. Die Veräußerung selbst hergestellter oder erzeugter Gegenstände ist mithin eine wirtschaftliche und damit unternehmerische Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG, wenn diese planmäßig/geschäftlich erfolgt.

108 Allerdings hat der **EuGH** aufgrund der Fehlinterpretation des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSystRL, bei der der EuGH nicht erkennt hat, dass die „Nutzung“ des Gegenstandes in der Nutzungsüberlassung liegen muss und folglich nur ein passives Verhalten in Gestalt einer Duldungsleistung erfassen kann (Rz. 15 ff., 115 ff.), in mehreren Fällen **Veräußerungstätigkeiten** (aktives Verhalten) als **Nutzung von Gegenständen** i.S.d. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSystRL verstanden, obwohl derartige Betätigungen nur wirtschaftliche Tätigkeiten i.S.d. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 1 MwStSystRL, d.h. Tätigkeiten als Erzeuger (oder Händler) sein können. Nach der Logik des EuGH müssten hingegen **Hersteller** von Produkten unter Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSystRL fallen, da sie Gegenstände (Maschinen, Betriebsanlagen usw.) zur Erzielung von Einnahmen nutzen.

109 So versteht der EuGH – wie zuvor bereits des BFH² –, das **Betreiben** einer privaten **Photovoltaikanlage** als Nutzung eines Gegenstandes i.S.d. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSystRL.³ Das ist verfehlt. Das Betreiben einer solchen Anlage ist der aktive Vorgang der **Herstellung** von Strom, dessen **Veräußerung** an den Netzbetreiber zu **Lieferungen** führt (Art. 15 Abs. 1 MwStSystRL!). Diese Lieferungen können nur eine wirtschaftliche Tätigkeit eines **Erzeugers** i.S.d. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 1 MwStSystRL sein.

6 Jahren für rd. 110 000 €) aufdrängen müsste, allein zu fragen gewesen, ob die Gegenstände zum Zwecke des Wiederverkaufs, z.B. aufgrund von Haushaltsauflösungen, erworben worden waren. Vgl. aber auch FG BW v. 18.7.2012 – 14 K 702/10, DStRE 2013, 1249.

1 Vgl. BFH v. 9.9.1993 – V R 24/89, BStBl. II 1994, 57.

2 BFH v. 11.4.2008 – V R 10/07, BStBl. II 709, 741 = UR 2008, 750 – 1a der Gründe; BFH v. 19.7.2011 – XI R 29/09, BStBl. II 2012, 430 – Rz. 25; BFH 19.7.2011 – XI R 21/10, BStBl. II 2012, 434 – Rz. 33; BFH v. 19.7.2011 – XI R 29/10, BStBl. II 2012, 438 – Rz. 21; ferner BFH v. 18.12.2008 – V R 80/07, BStBl. II 2011, 292 = UR 2009, 381 – 1a der Gründe, Blockheizkraftwerk.

3 EuGH v. 20.6.2013 – C-219/12, UR 2013, 620 – Rz. 16 i.V.m. Rz. 19 ff. und Rz. 25.

wird¹ (*Beispiele*: Verein zur Förderung der Sicherheit im Straßenverkehr; zur Verbreitung politischer, religiöser oder ähnlicher ideologischer Gedanken; Verein zur Förderung eines Studentenheims, von Künstlern, Universitätsbibliotheken usw.).

3. Kostenumlegende Kooperationsgesellschaften u.Ä.

Werden die Kosten einer BGB-Gesellschaft, die von Dritten Leistungen bezieht, 148
welche **ausschließlich** den **Gesellschaftern zugute kommen**, auf diese umgelegt,
so fragt sich, ob die Gesellschaft dadurch Unternehmer wird, indem sie mit der
„Weitergabe“ der bezogenen Leistungen an die Gesellschafter Leistungen gegen
Entgelt erbringt. Der Unternehmereigenschaft einer solchen Gesellschaft müsst-
e vom Grundsatz her entgegenstehen, dass sie **nur ihre Kosten umlegt** (vgl.
Rz. 129 f.). Andererseits scheint aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL, wo-
nach Dienstleistungen von „selbständigen Zusammenschlüssen von Personen“
steuerfrei sein können, wenn „diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern
lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kos-
ten fordern“, der Schluss zu ziehen sein, dass ein solcher Zusammenschluss
stets Unternehmer ist. Es ist indes wie folgt zu differenzieren:

Beschränkt sich der Zweck der Gesellschaft darauf, **lediglich** den gemeinsamen 149
Bezug von Leistungen **und deren gemeinsame Nutzung** durch die Gesellschafter
zu organisieren, so handelt es sich um eine schlichte kooperative Gesellschaft,
die – da sie keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit ausführt – vom Grundsatz her
nicht Unternehmer sein kann.² Empfänger der von den Dritten bezogenen Lei-
stungen sind unmittelbar die Gesellschafter als Gläubiger der gemeinsam bezoge-
nen Leistungen (§ 432 BGB) und als Gesamtschuldner der Gegenleistung (§ 427
BGB). Bei der **Kostenumlage** handelt es sich dann lediglich um den internen
Ausgleich zwischen den Gesamtschuldnern nach § 426 Abs. 1 BGB. Ein etwai-
ger **Vorsteuerabzug** käme mithin **anteilig** bei den einzelnen **Gesellschaftern** in
Betracht (§ 15 Rz. 68, 263). Entsprechendes gilt bei Wohnungseigentümer- und
Teileigentümergeinschaften (§ 4 Nr. 13 Rz. 2 f.).

Der **gemeinsame Erwerb** oder das gemeinsame **Anmieten** eines Gegenstandes, 150
der von den Gesellschaftern jeweils abwechselnd oder in Teilen allein genutzt
wird und dessen Kosten nach einem festen Schlüssel oder nach dem Umfang der
jeweiligen Nutzung umgelegt werden, führt folglich grundsätzlich nicht zur
Annahme eines zwischengeschalteten Unternehmers in Gestalt der BGB-Gesell-
schaft.³ Ebenso wenig ist von einem zwischengeschalteten Unternehmer aus-
zugehen, wenn **Ehegatten gemeinsam** einen Gegenstand anmieten oder erwer-

1 Ausführlich *Stadie* in R/D, § 2 UStG Anm. 225 f. m.w.N.

2 Vgl. *Reiß*, BB 1987, 448 (450 ff.); *Stadie*, Vorsteuerabzug, S. 35 f., 70 f.; BFH v. 1.10.1998 – V R 31/98, UR 1999, 36 = BStBl. II 2008, 497; ferner BFH v. 28.11.2002 – V R 18/01, BStBl. II 2003, 443.

3 Vgl. BFH v. 1.10.1998 – V R 31/98, BStBl. II 2008, 497 = UR 1999, 36; BFH v. 28.11.2002 – V R 18/01, BStBl. II 2003, 443; FG München v. 24.1.2013 – 14 K 2068/11, EFG 2013, 894 – gemeinschaftlicher Erwerb eines Mähdreschers bzw. gemeinschaftliche Errichtung einer Lagerhalle durch Landwirte zur gemeinsamen Nutzung.

ben, den **nur einer** von ihnen **nutzt**.¹ Auch die schlichte **Büro- oder Praxisgemeinschaft** von Freiberuflern oder Gewerbetreibenden, die lediglich gemeinsam angemietete Räume, Büromaschinen usw. nutzen, ist, selbst wenn die Kosten nach dem jeweiligen Umfang der Nutzung umgelegt werden, kein Unternehmer.²

- 151 Anders ist es selbst dann nicht, wenn die „Gemeinschaft“ (BGB-Gesellschaft) eigenes Personal unterhält und damit gegenüber den Gesellschaftern eine eigene Wertschöpfung erbringt. Auch in einem solchen Fall beschränkt sich das Entgelt auf eine Kostenerstattung, so dass die Gesellschaft, da sie selbst nicht Verbraucherversorgung betreibt, mangels der Möglichkeit, einen Überschuss zu erzielen, nicht wirtschaftlich tätig ist (vgl. Rz. 129 f.). Aus **Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL** folgt nichts Gegenteiliges. Diese Vorschrift enthält lediglich eine **Klarstellung** der **Nichtsteuerbarkeit** dieser Dienstleistungen, da die Unternehmereigenschaft (Steuerpflichtigen-Eigenschaft) die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit (Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL), d.h. die Möglichkeit zur Erzielung eines Überschusses voraussetzt.
- 152 Allerdings gebietet der **Vereinfachungsgedanke**, dass **bei vorsteuerabzugsberechtigten Gesellschaftern** des Zusammenschlusses dieser als Unternehmer angesehen wird. Da eine derart **vorgeschaltete Gesellschaft** lediglich für die unternehmerischen Zwecke der Gesellschafter tätig wird, erhält ihre Tätigkeit dadurch ein unternehmerisches Gepräge. Die Unternehmereigenschaft der Gesellschafter strahlt auf diese Gesellschaft aus, so dass nach der Verkehrsauffassung auch die Tätigkeit der Gesellschaft wegen ihrer **Hilfsfunktion** einen gewerblichen/beruflichen Charakter hat. Mit dieser Sichtweise wird erreicht, dass der Zusammenschluss die vielfältigen von ihm bezogenen Leistungen zeitabschnittsweise gebündelt als eigene Leistungen an die Gesellschafter weitergeben kann, welche die ihnen berechnete Steuer dann als Vorsteuer abziehen können. Anderenfalls müssten die Gesellschafter die jeweils bei dem Zusammenschluss angefallenen Vorsteuern anteilig abziehen (§ 15 Rz. 68, 263), was einen erheblichen Verwaltungsaufwand mit sich brächte. (s. auch § 4 Nr. 13 Rz. 2 f. zur **Teileigentümergeinschaft** nach dem **WEG**). Da die Unternehmer nur als zwangsverpflichtete Gehilfen des Staates tätig werden, verlangt der Verhältnismäßigkeitgrundsatz, den Beteiligten ein **Wahlrecht** zuzugestehen, ob sie die zwischengeschaltete Gesellschaft als Unternehmer behandeln.³
- 153 Soweit die **Gesellschafter nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt** sind, bleibt es bei dem Grundsatz, dass ein Zusammenschluss, welcher nur die Kosten weiterberechnet, nicht Unternehmer ist (Rz. 148 f.). § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG ist des-

1 BFH v. 7.11.2000 – V R 49/99, BStBl. II 2008, 493 = UR 2001, 118; BFH v. 1.2.2001 – V R 79/99, BStBl. II 2008, 495 = UR 2001, 251; BFH v. 16.5.2002 – V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346; BFH v. 6.10.2005 – V R 40/01, BStBl. II 2007, 13; EuGH v. 21.4.2005 – C-25/03, EuGH 2005, I-3123 = BStBl. II 2007, 24 = UR 2005, 324.

2 Vgl. BFH v. 15.9.1995 – V B 59/95, BFH/NV 1996, 439.

3 *Stadie* in R/D, Vor §§ 4–9 UStG Anm. 34 ff., § 2 UStG Anm. 507.

werten ist.¹ Eine vorläufige Festsetzung kann zur Sicherung des potentiellen Rückforderungsanspruchs von einer **Sicherheitsleistung** abhängig gemacht werden (§ 18f Rz. 7).

b) Gescheiterte Unternehmensgründung

- 42 Scheitert ein geplantes Unternehmen bereits in der Vorbereitungsphase, weil es nicht zur (geschäftsmäßigen) Ausführung von Umsätzen kommt, so **entfällt** die für den Vorsteuerabzug angenommene **Unternehmereigenschaft** (Rz. 33 ff.) **nicht rückwirkend** (§ 2 Rz. 207; zu behaupteten Unternehmensvorbereitungen, die Tätigkeiten betreffen sollten, bei denen **typischerweise „Liebhaberei“** anzunehmen wäre, s. § 2 Rz. 208). Indes muss schlüssig dargelegt werden, dass die **Kleinunternehmergrenze** des § 19 Abs. 1 UStG überschritten worden wäre bzw. der gescheiterte Unternehmer auf die Kleinunternehmerbefreiung nach § 19 Abs. 2 UStG verzichtet hätte (dazu § 19 Rz. 34). Hinsichtlich des Vorsteuerabzugsverbots nach § 15 Abs. 2 UStG bei bestimmten steuerfreien Umsätzen ist auf die beabsichtigte Verwendung abzustellen.
- 43 Wären die geplanten Umsätze grundsätzlich steuerfrei, so soll es nach Auffassung des **BFH** ausreichen, dass **beabsichtigt** gewesen war, **auf die Steuerfreiheit** nach § 9 UStG zu **verzichten**, das ist verfehlt (Rz. 463 ff.). Die für das geplante Unternehmen erworbenen und von der Vorsteuer entlasteten Gegenstände (Wirtschaftsgüter) müssen wieder mit Umsatzsteuer belastet werden (§ 2 Rz. 210).

3. Gesellschafter als mittelbarer Unternehmer?

a) Gesellschafter einer Personengesellschaft

- 44 Tätig ein Gesellschafter einer Personengesellschaft im eigenen Namen **Aufwendungen im Interesse** (für Zwecke) **der Gesellschaft**, d.h. nimmt er Dienstleistungen oder Lieferungen in Anspruch, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinen Beiträgen oder mit der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft stehen, und gibt er die bezogenen Leistungen bzw. deren Nutzungen nicht in Form von Umsätzen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Rahmen einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit an die Gesellschaft weiter (dazu § 2 Rz. 162 ff.), so verlangt der Gesetzeszweck, dass hinsichtlich dieser Aufwendungen (einkommensteuerrechtlich sog. Sonderbetriebsausgaben) der **Vorsteuerabzug** in Betracht kommt und der Gesellschafter insoweit gleichsam als **Mitunternehmer** (mittelbarer Unternehmer) im Rahmen des § 15 UStG angesehen wird.² **Soweit** der Gesellschafter die **Kosten nicht von der Gesellschaft erstattet** erhält – anderenfalls ist die Gesellschaft als Leistungsempfänger anzusehen (Rz. 76 ff., 87) –, scheidet ein Vorsteuerabzug bei dieser daran, dass sie nicht mit der Umsatzsteuer belastet ist (Rz. 3), sofern ihr nicht durch Überlassung der Rechnung die Belastung und damit die Vorsteuerabzugsberechtigung zugewendet wird³ (vgl. Rz. 266 f.). Der **BFH** hat in ständiger Rechtsprechung auch den

1 Vgl. auch Abschn. 2.6 Abs. 3 UStAE.

2 So bereits *Stadie*, UR 1986, 137.

3 In diesem Sinne wohl auch EuGH v. 1.3.2012 – C-280/10, UR 2012, 366; dazu *Stadie*, UR 2012, 337 (340 f.).

„Abzug“ der Vorsteuer **beim Gesellschafter verneint**¹, da das UStG eine Mitunternehmerschaft nicht kenne.²

Fallgruppen

45

- Aufwendungen des **geschäftsführenden Gesellschafters** (insbesondere der GmbH bei einer GmbH & Co. KG), wenn richtigerweise entgegen der Ansicht des BFH (§ 2 Rz. 160) insoweit seine unmittelbare Unternehmereigenschaft verneint wird;
- Erwerb von **Gegenständen**, die in das Gesellschaftsvermögen **ingelegt** werden³;
- Erwerb von **Gegenständen** oder unkörperlichen⁴ Wirtschaftsgütern, die der **Gesellschaft unentgeltlich zur Nutzung überlassen** werden (ertragsteuerrechtlich bei Personengesellschaften sog. **Sonderbetriebsvermögen**)⁵, Entsprechendes gilt bei der **Anmietung** dieser Gegenstände;
- Erwerb oder Anmietung von **Gegenständen** (auch von der Gesellschaft⁶), die ganz oder teilweise vom Gesellschafter **für Zwecke der Gesellschaft verwendet** werden⁷ (*Beispiel*: das Mitglied einer Rechtsanwaltssozietät verwendet den eigenen oder angemieteten Pkw für Fahrten zu Gerichten, Mandanten usw., d.h. im Interesse der Gesellschaft, oder zu Fahrten zwischen Wohnung und Kanzlei⁸);
- Tätigkeit von (anderen) **Reisekosten** für Zwecke der Gesellschaft im eigenen Namen;
- Inanspruchnahme von **Beratungsleistungen** bei Gründung der Gesellschaft oder bei der Veräußerung des Gesellschaftsanteils.

Der BFH verkennt mit seiner gegenteiligen Rechtsprechung den **Zweck des Vorsteuerabzugs**, welcher die **Neutralität** der Umsatzbesteuerung für die Unterneh-

46

1 BFH v. 26.1.1984 – V R 65/76, BStBl. II 1984, 231; BFH v. 18.3.1988 – V R 178/83, BStBl. II 1988, 646 = UR 1988, 312 m. Anm. *Stadie*; BFH v. 9.3.1989 – V B 48/88, BStBl. II 1989, 580; vgl. auch BFH v. 15.1.1987 – V R 3/77, BStBl. II 1987, 512; BFH v. 9.6.1994 – V R 108/93, UR 1995, 333; BFH v. 16.5.2002 – V R 16/06, BFH/NV 2002, 1347; BFH v. 6.9.2007 – V R 16/06, BFH/NV 2008, 1710; BFH v. 26.8.2014 – XI R 26/10, UR 2015, 35; ebenso Abschn. 15.20 Abs. 1 Sätze 5–7 UStAE.

2 So BFH v. 18.3.1988 – V R 178/83, BStBl. II 1988, 646; BFH v. 9.3.1989 – V B 48/88, BStBl. II 1989, 580 – 1b aa der Gründe; BFH v. 27.6.1995 – V R 36/94, BStBl. II 1995, 915; BFH v. 6.9.2007 – V R 16/06, BFH/NV 2008, 1710 – Rz. 22.

3 Vorsteuerabzug abgelehnt vom BFH v. 15.1.1987 – V R 3/77, BStBl. II 1987, 512 – Erwerb eines Einzelunternehmens, das in eine Gesellschaft eingebracht wurde.

4 *Beispiel*: Mandantenstamm. Vorsteuerabzug abgelehnt vom EuGH v. 13.3.2014 – C-204/13, UR 2014, 353; dem folgend BFH v. 26.8.2014 – XI R 26/10, UR 2015, 35 (dazu Rz. 47).

5 Vorsteuerabzug abgelehnt vom BFH v. 6.9.2007 – V R 16/06, BFH/NV 2008, 1710 – Grundstücksüberlassung.

6 Vgl. zu dieser Konstellation BFH v. 1.9.2010 – V R 6/10, UR 2011, 254; *Stadie*, UR 2011, 256.

7 Vorsteuerabzug abgelehnt vom BFH v. 26.1.1984, BStBl. II 1984, 231; BFH v. 18.3.1988 – V R 178/83, BStBl. II 1988, 646; BFH v. 9.3.1989 – V B 48/88, BStBl. II 1989, 580; FG Saarl. v. 5.7.2010 – 1 K 2330/06, EFG 2011, 916.

8 Vgl. *Stadie*, UR 2011, 256.

mer bewirken soll (Rz. 2). Aus diesem folgt, dass, wie auch der EuGH¹ kurzzeitig festgestellt hatte, die Gesellschafter hinsichtlich der für Zwecke des gemeinsamen Unternehmens getätigten Aufwendungen in gleicher Weise wie die Gesellschaft von den Vorsteuern zu entlasten sind. Diese Aufwendungen erfolgen nicht etwa für den privaten Verbrauch der Gesellschafter.² Eine **teleologische Auslegung** des § 15 Abs. 1 und des § 2 Abs. 1 UStG verlangt deshalb, dass die **Unternehmereigenschaft der Gesellschaft** hinsichtlich derjenigen Aufwendungen, die die Gesellschafter für Zwecke des Unternehmens tätigen, **auf den Gesellschafter** (als sog. **Mitunternehmer**) **ausstrahlt** und ihm *insoweit* die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft **für Zwecke des Vorsteuerabzugs** zuzurechnen ist.³ Der mögliche Wortsinn des § 15 Abs. 1 UStG erlaubt eine derartige Auslegung, so dass es entgegen gelegentlicher Äußerungen des BFH⁴ nicht einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedarf.

- 47 Der **EuGH** hatte mit seinem Urteil vom 1.3.2012 in diesem Sinne zur Auslegung der Art. 9 und 168 MwStSystRL entschieden und die Vorsteuerabzugsberechtigung der Gesellschafter bei **Investitionen** vor Gründung der Gesellschaft dem Grunde nach bejaht.⁵ Die Entscheidung, die eine Vorlagefrage bezüglich der Vorsteuerabzugsberechtigung der zukünftigen Gesellschaft betrifft, ist von der Leitlinie durchzogen, dass primär die Gesellschafter abzugsberechtigt sein müssen, denn es heißt, dass die Gesellschafter bei Investitionen (Grundstückserwerb), die für die künftige Nutzung durch die Gesellschaft erforderlich sind, „als mehrwertsteuerpflichtig“ angesehen werden können und daher grundsätzlich befugt sind, ein „Recht auf Vorsteuerabzug“ geltend zu machen.⁶ Wenn dem jedoch das nationale Recht entgegenstehe⁷, dann müsse „im Ergebnis [...] die Gesellschaft [...] in die Lage versetzt werden“, den Vorsteuerabzug vorzunehmen.⁸

Aufgrund dieser eindeutigen Aussagen hatte der XI. Senat des **BFH** dem EuGH die **Frage vorgelegt**, ob die **unentgeltliche Überlassung** eines **entgeltlich erworbenen** unkörperlichen **Wirtschaftsguts** (Mandantenstamm) an die Gesellschaft den Gesellschafter zum Vorsteuerabzug berechtige.⁹ Die Frage wurde vom **EuGH** mit Urteil vom 13.3.2014¹⁰, mit oberflächlichen und rabulistischen Aussagen verneint. Diese Entscheidung befasste sich nicht etwa mit der Auslegung der

1 EuGH v. 1.3.2012 – C-280/10, UR 2012, 366 – Rz. 31 ff., 38; dazu *Stadie*, UR 2012, 337.

2 So aber der BFH v. 9.3.1989 – V B 48/88, BStBl. II 1989, 580; BFH v. 6.9.2007 – V R 16/06, BFH/NV 2008, 1710.

3 So bereits *Stadie*, UR 1986, 137; *Stadie*, Vorsteuerabzug, S. 47 ff.; ausführlich *Stadie* in R/D, § 2 UStG Anm. 535 ff.; *Stadie*, UR 2012, 337; zust. *Englisch* in T/L, § 17 Rz. 141.

4 Vgl. BFH v. 9.3.1989 – V B 48/88, BStBl. II 1989, 580; BFH v. 16.5.2002 – V R 16/06, BFH/NV 2002, 1347 (1349).

5 EuGH v. 1.3.2012 – C-280/10, UR 2012, 366; dazu *Stadie*, UR 2012, 337; *Wäger*, UR 2012, 911.

6 EuGH v. 1.3.2012 – C-280/10, UR 2012, 366 – Rz. 31 f.

7 Diese eigentlich keinen Sinn ergebende Einschränkung erklärt sich nur vor dem Hintergrund, dass der EuGH die die Vorsteuerabzugsberechtigung der Gesellschaft betreffende Vorlagefrage nicht leer laufen lassen wollte; vgl. *Stadie*, UR 2012, 337 (340).

8 EuGH v. 1.3.2012 – C-280/10, UR 2012, 366 – Rz. 35.

9 BFH v. 20.2.2013 – XI R 26/10, BStBl. II 2013, 464 = UR 2013, 438; Anm. *Stadie*, UR 2013, 514.

10 EuGH v. 13.3.2014 – C-204/13, UR 2014, 353.

Art. 9 und 168 MwStSystRL, sondern meint lediglich, dass sich die Umstände, die den Sachverhalt kennzeichneten, der dem o.g. Urteil zugrunde lag, auf den Sachverhalt wie den des Ausgangsverfahrens nicht übertragen ließen.¹ Auf die die Entscheidung vom 1.3.2012 tragende Aussage, dass die Gesellschafter im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht mit den Mehrwertsteuerkosten belastet werden dürfen², geht die Entscheidung vom 13.3.2014 mit keiner Silbe ein, obwohl die Belastung des Gesellschafters mit der Mehrwertsteuer aus dem Erwerb des Mandantenstammes in gleicher Weise wie bei einem in die Gesellschaft einzubringenden Grundstück besteht. Die neue Entscheidung kann nur Kopfschütteln hervorrufen, dies nicht zuletzt auch deshalb, weil der EuGH doch tatsächlich der Auffassung zuzuneigen scheint, dass der Kläger des Ausgangsverfahrens den Mandantenstamm selbst im Rahmen seiner Tätigkeit als „Geschäftsführer“ der Gesellschaft verwende und die Kosten des Erwerbs zu den allgemeinen Aufwendungen dieser Tätigkeit zu zählen seien und deshalb zum Vorsteuerabzug berechtigten.³ Dass erstens der Mandantenstamm von der Gesellschaft für *ihre* und nicht etwa vom „Geschäftsführer“ für *seine* Tätigkeit verwendet wird und dass zweitens dessen Tätigkeit zudem aus Gründen der Rechtsformneutralität nicht als Erbringung steuerpflichtiger Leistungen angesehen werden darf (§ 1 Rz. 36, 39; § 2 Rz. 160), scheint dem EuGH nicht in den Sinn gekommen zu sein. Grob fehlerhaft ist der Hinweis des EuGH, dass es Sache des Gesellschafters sei, die entsprechende zivilrechtliche Gestaltung zu wählen, die den Vorsteuerabzug ermögliche.⁴ Diese Sichtweise verstößt gegen den Neutralitätsgrundsatz (*Vorbem. Rz. 48 f.*), da die Umsatzsteuer auf den Erwerb des Mandantenstammes nicht den privaten Konsum betrifft, sondern der Mandantenstamm für ausschließlich unternehmerische Zwecke der Gesellschaft erworben wurde, so dass der Gesellschafter mithin ebenfalls als Gehilfe des Steuergläubigers (*Vorbem. Rz. 20*) tätig wurde, und wegen dieser Gehilfenstellung die Belastungswirkungen der Umsatzsteuer unabhängig von der jeweiligen zivilrechtlichen Gestaltung und den Rechtsprechungs-Kenntnissen der Beteiligten sein müssen.

Der BFH ist den grob fehlerhaften Ausführungen des EuGH gefolgt und hält es ebenfalls für möglich, dass der Gesellschafter als „Geschäftsführer“ (*sic!*)⁵ den Mandantenstamm selbst im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit verwende und die Kosten des Erwerbs zu den allgemeinen Aufwendungen dieser Tätigkeit gehörten.⁶ Auch der BFH hat nicht erkannt, dass der Mandantenstamm von der Gesellschaft für *ihre* und nicht etwa vom geschäftsführenden Gesellschafter für *seine* Tätigkeit verwendet wird, die zudem auch nicht als unternehmerische Tätigkeit angesehen werden darf (§ 1 Rz. 36, 39; § 2 Rz. 160).

1 EuGH v. 13.3.2014 – C-204/13, UR 2014, 353 – Rz. 31 bzw. Rz. 40.

2 EuGH v. 1.3.2012 – C-280/10, UR 2012, 366 – Rz. 32.

3 EuGH v. 13.3.2014 – C-204/13, UR 2014, 353 – Rz. 31 bzw. Rz. 38 a.E. i.V.m. Rz. 20.

4 EuGH v. 13.3.2014 – C-204/13, UR 2014, 353 – Rz. 46.

5 Bei Personengesellschaften handelt es sich um „geschäftsführende Gesellschafter“ (§ 713 BGB; § 115 Abs. 2, § 116 Abs. 3 HGB). „Geschäftsführer“ gibt es nur bei der GmbH.

6 BFH v. 26.8.2014 – XI R 26/10, UR 2015, 35.

- 48 Richtigerweise sind deshalb vom Gesellschafter erworbene **Gegenstände**/Wirtschaftsgüter (zur späteren Einlage nach anfänglicher privater nichtunternehmerischer Nutzung s. § 15a Rz. 126 ff.), die in die Gesellschaft eingebracht, der Gesellschaft unentgeltlich zur Nutzung überlassen oder vom Gesellschafter für deren unternehmerische Zwecke verwendet werden, „für sein Unternehmen“ i.S.d. § 15 Abs. 1 UStG **angeschafft**. Die **Verwendung** i.S.d. § 15 Abs. 2 und 3 UStG bestimmt sich nach den Umsätzen der Gesellschaft. Eine **spätere** (entgeltliche) **Lieferung** (Veräußerung an Dritte) oder **Entnahme** (bzw. unentgeltliche Lieferung) erfolgt dann im Rahmen des Unternehmens (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) des Gesellschafters bzw. aus seinem Unternehmen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1b UStG). Wird der Gegenstand auch für nichtunternehmerische Zwecke (insbesondere des Gesellschafters) verwendet, so liegt eine **Nutzungsentnahme** i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vor, die vom Gesellschafter zu versteuern ist.
- 49 **Sonstige Leistungen**, die der Gesellschafter für Zwecke des Unternehmens der Gesellschaft in Anspruch nimmt (*Beispiele* Rz. 45), sind ebenfalls für das (gedachte) Unternehmen des Gesellschafters i.S.d. § 15 Abs. 1 UStG ausgeführt (Rz. 48 gilt entsprechend).
- 50 Soweit der Gesellschafter Aufwendungen tätigt, die (als einkommensteuerrechtliche sog. **Sonderbetriebsausgaben**) unter die in § 15 Abs. 1a UStG genannten einkommensteuerrechtlichen **Abzugsverbote** fallen (Rz. 351 ff.), ist der Vorsteuerabzug bei ihm ausgeschlossen oder nach § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG zu berichtigen.

b) Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, sog. Holding

- 51 Für die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften haben die vorangegangenen Ausführungen (Rz. 44 ff.) entsprechend zu gelten, da auch für diese der Grundsatz der **Neutralität** (Rz. 2) verlangt, dass sie von den Vorsteuern auf Aufwendungen, die sie für die unternehmerischen Zwecke der Gesellschaft tätigen, entlastet werden. Anderenfalls müsste die Gesellschaft einen höheren Gewinn als ein Einzelunternehmer erzielen, damit die bei den Gesellschaftern angefallene Umsatzsteuerbelastung kompensiert wird. Da die Aufwendungen der Gesellschafter nicht dem privaten Verbrauch dienen, verstieße die Ablehnung des Vorsteuerabzugs gegen den Grundsatz der **Rechtsformneutralität** (*Vorbem.* Rz. 48, 77 ff.). Auf die **Rechtsform der Gesellschafter** kann es nicht ankommen, so dass es ohne Belang ist, ob der jeweilige Gesellschafter eine natürliche Person, eine Personengesellschaft oder eine juristische Person jedweder Art (Kapitalgesellschaft, Verein, Stiftung, juristische Person des Öffentlichen Rechts) ist.
- 52 **Demgegenüber** hat der **EuGH** unter Missachtung des sonst von ihm beachteten Grundsatzes der Neutralität des Mehrwertsteuersystems entschieden, dass eine geschäftsleitende **Holding** als beherrschender Gesellschafter von unternehmerisch tätigen Kapitalgesellschaften allein auf Grund dieser Stellung **nicht** als Unternehmer („Steuerpflichtiger“) anzusehen sei und keinen Vorsteuerabzug haben könne. Diese Rechtsprechung ist verfehlt (§ 2 Rz. 71 ff.).
- 53 Nach Auffassung des **EuGH** könne die Holding mit der Geschäftsleitung die Unternehmereigenschaft nur durch die **Erbringung von** entgeltlichen administrati-

b) Rückwirkung einer berichtigten Rechnung?

Umstritten ist hingegen, ob bei der **Berichtigung** einer **fehlerhaften** oder **Ergänzung** einer **unvollständigen Rechnung** Rückwirkung auf den Voranmeldungszeitraum eintritt, für den erstmals der Vorsteuerabzug hätte vorgenommen werden können. Die Befürworter¹ einer solchen Rückwirkung berufen sich auf die EuGH-Entscheidung v. 15.7.2010.² Der **EuGH** spricht in dieser Entscheidung indes nicht von Rückwirkung, sondern lediglich davon, dass die Behörde nicht den Vorsteuerabzug wegen einer Rechnung, die ein falsches Leistungsdatum enthält, versagen dürfe, wenn im Zeitpunkt der Behördenentscheidung eine berichtigte Rechnung vorliege. Allerdings sind die Formulierungen des EuGH z.T. verwirrend und können zu falschen Schlüssen verleiten³, die der EuGH mit Sicherheit nicht im Auge hatte.⁴ Demgemäß wird auch in der jüngsten Entscheidung des EuGH vom 11.12.2014, in der er sich erneut zu den materiellen und den formellen Anforderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug unter Nennung einer Vielzahl seiner Entscheidungen äußert, gerade die Entscheidung vom 15.7.2010 nicht genannt.⁵

Schon der Wortlaut des Art. 178 Buchst. a MwStSystRL („Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige“ die „Bedingung[en] erfüllen [, ...] eine gemäß den Artikeln 220 [ff.] ausgestellte Rechnung zu besitzen“), verbietet die Annahme einer Rückwirkung, weil „Ausüben“ ein Verhalten ist, dessen Voraussetzungen nicht rückwirkend vorliegen können. Eine Rückwirkung würde vor allem auch gegen den **Zweck** der Verknüpfung des Vorsteuerabzugs mit dem Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung verstoßen. Eine Rechnung mit den Angaben gem. Art. 226 MwStSystRL, § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG dient in erster Linie der Kontrolle des leistenden Unternehmers (Rz. 180). Indem die **Vornahme** (Ausübung) des **Vorsteuerabzugs** an den **Besitz** einer **ordnungsgemäßen Rechnung geknüpft** wird, **zwingt** das Gesetz den Leistungsempfänger dazu, vor Bezahlung der empfangenen Leistung die Erteilung einer ordnungsgemäßen Rechnung zu fordern und bis dahin in Höhe des Steuerbetrages ein **Zurückbehaltungsrecht auszuüben**. Dieser Zweck, den Leistungsempfänger bei der Kontrolle des leistenden Unternehmers einzuschalten, wird nur erreicht, wenn der Leistungsempfänger bei Nichterfüllung seiner Obliegenheit und deren Aufdeckung den Vorsteuerabzug mit den entsprechenden Zinsfolgen bis zum Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung verliert. Drohte diese nachteilige Folge nicht, so bestünde für den Leistungsempfänger kein Anlass, auf ordnungsgemäßen Rechnungen zu bestehen, da bei späterer Bemängelung lediglich berichtigte Rechnungen nachgereicht werden müssten. Eine **Rückwirkung** der berichtigten oder ergänzten Rechnung kommt deshalb **nicht** in Betracht.⁶ Die Entscheidung

1 *Wäger*, DStR 2010, 1478; *Martin*, BFH/PR 2010, 389 (390); vgl. auch *Birkenfeld* in B/W, § 165 Rz. 115 ff.; *W. Wagner*, UVR 2010, 311.

2 EuGH v. 15.7.2010 – C-368/09, EuGHE 2010, I-7463 = UR 2010, 693; ähnlich EuGH v. 8.5.2013 – C-271/12, UR 2013, 591.

3 Zur Kritik ausführlich *Stadie* in R/D, § 15 UStG Anm. 543 ff.

4 Insoweit zutreffend auch *Englisch*, UR 2011, 488 (490 f.).

5 EuGH v. 11.12.2014 – C-590/13, UR 2015, 70 – Rz. 41 f.

6 So im Ergebnis auch FG Rh.-Pf. v. 23.9.2010 – 6 K 2089/10, UR 2010, 863; FG Berlin-Bdb. v. 9.10.2014 – 5 K 5092/14, EFG 2015, 602 – Rev.-Az. V R 54/14; FG Berlin-Bdb. v. 13.11.2014 – 5 K 5083/14, juris – Rev.-Az. V R 64/14.

des EuGH vom 15.7.2010 ist deshalb nicht etwa als „eine der wichtigsten Gerichtsentscheidungen der letzten Jahre im Bereich der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer)“¹ anzusehen. Der EuGH hat lediglich im Einzelfall einen klaren Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und gegen das Gebot des Vertrauensschutzes (dazu Rz. 221) erledigen wollen.

- 209 Der **EuGH** hat zwischenzeitlich bereits **klargestellt**, dass dem Empfänger das Recht zum Vorsteuerabzug zusteht, „wenn die Rechnungen über die erbrachten Dienstleistungen **alle nach Art. 226 MwStSystRL vorgeschriebenen Angaben** enthalten“². Danach kann die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung nicht in Betracht kommen. Diese kann auch nicht aus der Formulierung des EuGH „wenn der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde **vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung** zugeleitet hat“³, gefolgert werden⁴, wenn der Vorsteuerabzug, wie üblich, mit Hilfe einer Voranmeldung geltend gemacht und der Betrag ausgezahlt oder verrechnet worden war. Die Entscheidung der Behörde liegt dann in der konkludenten **Zustimmung** der Behörde zur Voranmeldung, die gem. § 168 AO als Steuerfestsetzung gilt (§ 18 Rz. 15).⁵ Die berichtigte Rechnung hätte folglich mit der **Voranmeldung** eingereicht worden sein müssen. Nicht etwa ist die Entscheidung der Behörde erst die ggf. ändernde Festsetzung nach einer Außenprüfung, anlässlich deren eine berichtigte Rechnung vorgelegt worden war, nachdem der Mangel von der Behörde festgestellt worden war.⁶
- 210 Dass die **Berichtigung** einer **fehlerhaften** Rechnung **nicht** auf den Zeitpunkt der Ausstellung dieser Rechnung **zurückwirkt**, wird für den überhöhten Steuerbetrag ausdrücklich durch § 14c Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG angeordnet. Entsprechendes gilt für **Ergänzungen unvollständiger Rechnungen**⁷, da (auch) insoweit der in **§ 17 Abs. 1 Satz 7 UStG** zum Ausdruck kommende **allgemeine Rechtsgrundsatz** eingreift, wonach tatsächliche Ereignisse nicht zurückwirken (§ 17 Rz. 90).⁸ Das gilt insbesondere auch für den **erstmaligen Ausweis** der **Steuer**, so dass ein Vorsteuerabzug erst für den Besteuerungszeitraum erlangt wird, in dem die ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

Der **BFH** hat gleichwohl **ernstliche Zweifel**, ob eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auch dann zu versagen ist, wenn das zunächst erteilte Dokument die Mindestanforderungen an eine Rechnung i.S.d. § 14c UStG erfüllt und daher Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Steuer ent-

1 So *Wäger*, DStR 2010, 1478; *Sterzinger*, UR 2010, 700; vgl. auch *Martin*, BFH/PR 2010, 389 – „von erheblicher Tragweite“.

2 EuGH v. 22.12.2010 – C-438/09, EuGHE 2010, I-14009 = UR 2011, 435 – Rz. 38; EuGH v. 6.9.2012 – C-324/11, UR 2012, 851 – Rz. 32 f. (Hervorhebungen durch den Verf.).

3 EuGH v. 15.7.2010 – C-368/09, EuGHE 2010, I-7463 = UR 2010, 693 – Rz. 45; EuGH v. 8.5.2013 – C-271/12, UR 2013, 591 – Rz. 34.

4 So aber FG Nds. v. 30.9.2013 – 5 V 217/13, EFG 2013, 2049.

5 Das übersehen auch FG Berlin-Bdb. v. 29.8.2013 – 7 V 7096/13, EFG 2013, 1969; FG Nds. v. 3.7.2014 – 5 K 50/14, EFG 2015, 80; FG Hamburg v. 20.10.2014 – 2 V 214/14, EFG 2015, 254.

6 So aber FG Nds. v. 1.10.2013 – 5 V 217/13, EFG 2013, 2049; *Wäger*, DStR 2010, 1478; *Sterzinger*, UR 2010, 700.

7 Vgl. BFH v. 24.8.2006 – V R 16/05, BStBl. II 2007, 340 (344) – 3c der Gründe.

8 A.A. *Englisch*, UR 2011, 488 (493 f.).

hält.¹ Auch in einem solchen Fall kommt indes aus den o.g. Gründen (Rz. 162) keine Rückwirkung in Betracht.² Das **FG Nds.** hat die **Frage** der Rückwirkung einer berechtigten Rechnung dem **EuGH vorgelegt**.³

Von der Nichtrückwirkung der Rechnungsberichtigung bzw. -ergänzung ist die **Frage zu unterscheiden**, ob ein trotz der fehlerhaften bzw. unvollständigen Rechnung gleichwohl vorgenommener Vorsteuerabzug bestehen bleibt. Ein solcher **Vertrauensschutz** kommt in Betracht, wenn der Rechnungsempfänger die **Fehlerhaftigkeit** bzw. **Unvollständigkeit** der Rechnung **nicht erkennen konnte**⁴, so dass er deshalb kein Zurückbehaltungsrecht ausgeübt hat. In einem solchen Fall bedarf es wegen des zu gewährenden Vertrauensschutzes folglich keiner berechtigten Rechnung (Rz. 221 ff.). 211

c) Verlust der Rechnung

Der „Besitz“ der Rechnung muss nicht andauern, da der spätere Verlust des Dokuments den einmal entstandenen Anspruch nicht wieder zum Erlöschen bringt (Rz. 204). Bei **Verlust** der einzelnen Rechnung muss der vormalige Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung bewiesen werden. Der **Nachweis** kann mit allen zulässigen Beweismitteln geführt werden.⁵ Sofern keine Zweitschrift oder Kopie der Rechnung beschafft werden kann, weil der Aussteller nicht mehr existent oder nicht auffindbar ist, so kommen auch der Zeugenbeweis und die eidesstattliche Versicherung des Unternehmers in Betracht. Erforderlich ist dann jedoch, dass der wesentliche Inhalt der Rechnung, insbesondere der gesonderte Ausweis der Steuer zur Überzeugung der Behörde bzw. des Gerichts dargelegt wird.⁶ Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll in diesen Fällen auch eine „**Schätzung**“ der Vorsteuer in Betracht kommen, wenn davon ausgegangen werden kann, dass vollständige Unterlagen für den Vorsteuerabzug vorhanden waren.⁷ Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eine Schätzung i.S.d. § 162 AO, da das Finanzamt zugunsten des Unternehmers das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug unterstellt. 212

1 BFH v. 20.7.2012 – V B 82/11, BStBl. II 2012, 809 – Rz. 33; vgl. auch BFH v. 10.1.2013 – XI B 33/12, UR 2013, 588.

2 In diesem Sinne jetzt auch BFH v. 11.12.2003 – XI R 21/11, BStBl. II 2014, 425 – Rz. 43.

3 FG Nds. v. 3.7.2014 – 5 K 50/14, EFG 2015, 80 = BB 2014, 3040 m. Anm. *Lohse* = UR 2015, 61 m. Anm. *Widmann* – Az. EuGH C-518/14.

4 Ebenso *D. Hummel*, BB 2014, 343.

5 BFH v. 5.9.1988 – X R 55/81, BStBl. II 1989, 120; BFH v. 16.4.1997 – XI R 63/93, BStBl. II 1997, 582; BFH v. 20.8.1998 – V R 55/96, BStBl. II 1999, 324; BFH v. 28.10.2010 – V R 17/08, BFH/NV 2011, 658; BFH v. 23.10.2014 – V R 23/13, UR 2015, 188 – Rz. 20 f.; vgl. auch EuGH v. 5.12.1996 – C-85/95, EuGHE 1996, I-6257 = UR 1997, 144; EuGH v. 11.6.1998 – C-361/96, EuGHE 1998, I-3495 = UR 1998, 309.

6 Vgl. BFH v. 31.7.2007 – V B 156/06, BFH/NV 2008, 416; BFH v. 23.10.2014 – V R 23/13, UR 2015, 188 – Rz. 22 ff.

7 Abschn. 15.11 Abs. 6 UStAE; ebenso BFH v. 23.10.2014 – V R 23/13, UR 2015, 188 – Rz. 23.

9. Widerruf der ausgewiesenen Steuer nach Empfang der Zahlung

a) Berichtigung des Steuerbetrages durch den Rechnungsaussteller

- 213 Da die Erteilung (Ausstellung) einer Rechnung die Mitteilung von Tatsachen und Rechtsansichten des Rechnungsausstellers ist (§ 14 Rz. 5 f.), kann dieser seine Mitteilungen zwar jederzeit berichtigen oder widerrufen (vgl. § 14 Rz. 115 f.); davon zu trennen ist jedoch die Frage, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen die Berichtigung oder der Widerruf einer solchen Mitteilung der einmal erteilten Rechnung ihre umsatzsteuerrechtliche Wirkung für den Vorsteuerabzug nimmt. Soweit die Steuer **in zutreffender Höhe ausgewiesen** ist, ist der **Widerruf** (die Berichtigung) des Steuerausweises **unbeachtlich**.¹ War der Vorsteuerabzug bereits vorgenommen worden, ergibt sich das schon daraus, dass der Besitz der Rechnung nur im Zeitpunkt der Ausübung, d.h. der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs erforderlich ist (Rz. 178 f.). Zudem würde eine Rechtsgrundlage für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs fehlen, da weder § 14c Abs. 1 Satz 2 noch § 17 Abs. 1 UStG einschlägig wäre. Aber auch dann, wenn der Vorsteuerabzug noch nicht ausgeübt worden ist, ist die Berichtigung des Steuerbetrags unbeachtlich, weil die Berichtigung der rechtmäßigen Rechnung dieser nicht die durch die Erteilung des Dokuments ausgelöste öffentlich-rechtliche Wirkung nehmen kann. Der leistende Unternehmer ist zivilrechtlich und öffentlich-rechtlich (Rz. 215) zur Erteilung einer Rechnung mit sämtlichen Angaben des § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG verpflichtet (§ 14 Rz. 13). Folglich verstößt eine Berichtigung **zivilrechtlich** gegen **Treu und Glauben** und ist unbeachtlich, weil der Unternehmer nach einer Klage zur erneuten Erteilung einer Rechnung mit Ausweis der Steuer verpflichtet wäre. Da der Ausweis der Steuer in der Rechnung ausschließlich umsatzsteuerrechtlichen Zwecken dient, muss diese Unbeachtlichkeit der Berichtigung auch von den Finanzbehörden beachtet werden.
- 214 Die Verpflichtung zur **Erteilung** einer ordnungsgemäßen Rechnung ist zudem auch öffentlich-rechtlicher Natur. Da das Gesetz die Entlastung von der Vorsteuer an den Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung knüpft, geschieht deren Erteilung durch den leistenden Vor-Unternehmer auch **in Befolgung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung**. Insbesondere der gesonderte **Ausweis der Steuer** hat lediglich öffentlich-rechtliche Bedeutung, da er ausschließlich umsatzsteuerrechtlichen Zwecken dient, und erfolgt deshalb durch den leistenden Vor-Unternehmer insoweit auch ausschließlich als öffentlich-rechtlich handelnder Gehilfe des Staates. Demgemäß bestimmt das Gesetz, dass die **Nichterfüllung** dieser sich aus § 14 UStG ergebenden Verpflichtung zur Rechnungserteilung als **Ordnungswidrigkeit** mit einem Bußgeld geahndet werden kann (§ 26a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 UStG). Aus dem öffentlich-rechtlichen Charakter der Verpflichtung zur Erteilung einer ordnungsgemäßen Rechnung ergibt sich, dass die in deren Erfüllung erteilte Rechnung nicht mehr zur Disposition des leistenden Unternehmers steht, soweit der Steuerausweis in der objektiv richtigen Höhe erfolgt war. Somit darf das Finanzamt auch wegen der öffentlich-rechtlichen Funktion einer ordnungsgemäßen Rechnung deren **Berichtigung** von vornherein **nicht beachten**. Demgemäß bestimmt auch § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG i.V.m. **§ 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV**, dass eine Rechnung berichtigt werden kann, wenn sie un-

¹ So jetzt auch BFH v. 25.4.2013 – V R 2/13, BStBl. II 2013, 844 – Rz. 28.

vollständig ist oder Angaben unzutreffend sind. Daraus folgt der **Umkehrschluss**, dass eine **vollständige** und **zutreffende Rechnung nicht** mit öffentlich-rechtlicher Wirkung „berichtigt“ werden darf, so dass eine entsprechende Erklärung unbeachtlich ist.

Dieser Schluss ist auch im Hinblick auf das Zurückbehaltungsrecht des Leistungsempfängers zwingend, welcher bis zur Erteilung einer ordnungsgemäßen Rechnung nach § 273 Abs. 1 BGB befugt war, von der Gegenleistung einen Betrag in Höhe der Umsatzsteuer zurückzuhalten (§ 14 Rz. 38). Mit der Erteilung einer solchen Rechnung war das **Zurückbehaltungsrecht entfallen** und der Leistungsempfänger hatte auch den Teil des Preises zu entrichten, der der Umsatzsteuer entspricht. Er muss dann darauf **vertrauen** können, dass seine **Vorsteuerabzugsberechtigung** bestehen bleibt und nicht einseitig durch den leistenden Unternehmer wieder beseitigt werden kann. Das Umsatzsteuerrecht hat dieses **Vertrauen** des Leistungsempfängers/Rechnungsempfängers zu beachten und darf **nicht** dazu beitragen, dass dessen **einziges Druckmittel** zur Erlangung einer ordnungsgemäßen Rechnung **hinfällig** wird und er ohne sachlichen Grund, d.h. durch reine Schikane des leistenden Unternehmers, einen Vermögensschaden erleidet. Der **Staat** würde sogar **alleiniger Nutznießer** dieses **Schikaneaktes** werden, weil er nämlich durch die Versagung des Vorsteuerabzugs selbst den mit dem Vermögensschaden korrespondierenden Vermögensvorteil erlangen würde, d.h. zumindest mehrere Jahre (bis zur Durchsetzung eines Rückzahlungsanspruchs des Leistungsempfängers gegenüber dem Vertragspartner), bei Insolvenz des Verpflichteten sogar endgültig) auf Kosten des Leistungsempfängers bereichert wäre.

Folglich ist beim Rechnungsempfänger der Vorsteuerabzug nicht rückgängig zu machen, wenn der Rechnungsaussteller den Ausweis der Umsatzsteuer zu Unrecht berichtigt hatte.¹

b) Widerspruch des Gutschriftempfängers

Bei einem Widerspruch gegen eine Gutschrift scheint auf den ersten Blick etwas anderes zu gelten, da nach dem Gesetzeswortlaut die Gutschrift ihre Wirkung verliert, sobald deren Empfänger dem Dokument widerspricht (§ 14 Abs. 2 Satz 3 UStG). Dies hat dazu geführt, dass tatsächlich vom **XI. Senat** des **BFH** die Ansicht² vertreten wird, dass ein Widerspruch gegen eine vereinbarungsgemäß erteilte Gutschrift dieser die Wirkung einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung auch dann ex tunc nehmen soll, wenn die Umsatzsteuer zutreffend ausgewiesen und die Gegenleistung in voller Höhe entrichtet worden war.³

Diese oberflächliche Sichtweise **verkennt** zum einen schon, dass auch eine rechtmäßig erteilte Gutschrift eine Rechnung i.S.d. § 14 UStG bzw. des Art. 178 Buchst. a MwStSystRL ist, so dass es wie bei einer vom leistenden Unternehmer ausgestellten Rechnung **nur für die Ausübung** des Vorsteuerabzugs auf den Be-

1 So jetzt auch BFH v. 25.4.2013 – V R 2/13, BStBl. II 2013, 844 – Rz. 28.

2 Der **V. Senat** hat offengelassen, ob er sich dem anschließen könnte; BFH v. 25.4.2013 – V R 2/13, BStBl. II 2013, 844 – Rz. 28.

3 BFH v. 23.1.2013 – XI R 25/11, UR 2013, 389; BFH v. 19.5.1993 – V R 110/88, BStBl. II 1993, 779 – zur Vorgängervorschrift § 14 Abs. 5 Satz 4 UStG 1980.

sitz der Gutschrift ankommt. War der Vorsteuerabzug vorgenommen worden, kann das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug **nicht** – weder ex tunc noch ex nunc – entfallen (Rz. 204), so dass schon deshalb **§ 14 Abs. 2 Satz 3 UStG** bei einer rechtmäßig erteilten Gutschrift entgegen BFH **leer läuft**.¹ Zudem fehlt auch hier, wie bei einer Rechnung (Rz. 216), die Rechtsgrundlage für eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs, da weder § 14c Abs. 1 Satz 2 noch § 17 Abs. 1 UStG einschlägig sind.

218 Das deckt sich mit dem **Zweck** des **Widerspruchs** nach § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG, welcher ausschließlich dem Schutz des Leistenden/Gutschriftsempfängers vor den Rechtsfolgen des § 14c Abs. 1 UStG dient (§ 14 Rz. 62). Er hat mithin dieselbe Funktion wie die Berichtigung einer Rechnung hinsichtlich des nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldeten Steuerbetrages. Dieser alleinige Zweck des Widerspruchs, eine Steuerschuld nach § 14c UStG zu vermeiden, ist folglich ausschließlicher Maßstab für die Interpretation des § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG und führt entgegen BFH² zu einer Einschränkung des zu weit gehenden Wortlauts dieser Regelung (**teleologische Reduktion der Norm**). Ein solches Gebot folgt auch aus **Art. 224 Satz 1 MwStSystRL**, der für die Wirkung einer Gutschrift als Rechnung verlangt, dass „jede Rechnung Gegenstand eines Verfahrens zur **Akzeptierung** durch den Steuerpflichtigen ist“, der die Leistung erbringt. Auch dieses Erfordernis kann nur den Schutz des Gutschriftsempfängers vor der Haftung nach Art. 203 MwStSystRL bezwecken (§ 14 Rz. 67 a.E.). Einer solchen „Akzeptierung“ bedarf es nicht mehr, wenn der leistende Unternehmer/Gutschriftsempfänger den Bruttobetrag, d.h. die vereinbarte Gegenleistung einschließlich Umsatzsteuer/Mehrwertsteuer erhalten hat. Fehlt dem „Widerspruch“ mangels eines objektiven umsatzsteuerrechtlichen Zwecks, weil kein Fall des unzulässigen Steuerausweises nach § 14c UStG gegeben ist, die sachliche Rechtfertigung, so liegt entgegen dem zu weit gefassten Wortlaut des § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG kein Widerspruch vor, der zum Wegfall der Gutschrift führen könnte.

219 Zudem ersetzt eine ordnungsgemäße Gutschrift die Rechnung, zu deren Erteilung der leistende Unternehmer (auch) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist. Eine ordnungsgemäße **Gutschrift** bewirkt die **gleiche öffentlich-rechtliche Rechtsfolge wie** eine vom leistenden Unternehmer ausgestellte ordnungsgemäße **Rechnung**. Folglich haben die obigen Überlegungen zur Berichtigung und zum Widerruf des Steuerausweises in einer Rechnung (Rz. 214) entsprechend auch für den Widerspruch gegen eine Gutschrift zu gelten, soweit diese die Steuer in objektiv zutreffender Höhe ausweist. Eine solche Gutschrift **steht nicht mehr zur Disposition des leistenden Unternehmers** (§ 14 Rz. 67). Der Widerspruch ist entgegen BFH unbeachtlich³, auch weil der Widersprechende (leistende Unternehmer) öffentlich-rechtlich verpflichtet bleibt, eine Rechnung gleichen Inhalts auszustellen.

Demgemäß gilt das in **§ 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG i.V.m. § 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV** ausgedrückte **Verbot** der „**Berichtigung**“ (Rz. 214) nicht nur für vom leistenden Unternehmer selbst ausgestellte ordnungsgemäße Rechnungen, sondern **auch**

1 D. Hummel, UR 2012, 497 (500 f.); Stadie, UR 2013, 365 (370).

2 BFH v. 23.1.2013 – XI R 25/11, BStBl. II 2013, 417 – Rz. 27 f.

3 D. Hummel, UR 2012, 497; Stadie, UR 2013, 365.

für **ordnungsgemäße Gutschriften**, die mit seiner Zustimmung und auch in seinem Interesse vom Leistungsempfänger ausgestellt worden waren. Der „**Widerspruch**“ (§ 14 Abs. 2 Satz 3 UStG) gegen eine Gutschrift des Leistungsempfängers hat **dieselbe Wirkung wie eine „Berichtigung“** (§ 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG i.V.m. § 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV) des Steuerausweises in einer entsprechenden **Rechnung**. Es kann nicht ernsthaft angenommen werden, dass der Gesetzgeber, welcher nicht nur § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG, sondern auch § 31 Abs. 5 UStDV im Jahr 2003¹ eingefügt hatte, § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG als *lex specialis* gegenüber diesen Bestimmungen sehen wollte (§ 14 Rz. 67). Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil anderenfalls das **Zurückbehaltungsrecht** des Leistungsempfängers als **Druckmittel** zur Erlangung einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung (Rz. 181; § 14 Rz. 29, 38) nach Entrichtung der gesamten Gegenleistung **unterlaufen** würde.

Die verfehltete Entscheidung des XI. Senats des **BFH** bedeutet faktisch das **Ende der umsatzsteuerrechtlichen Gutschrift**, da kein Leistungsempfänger zukünftig mehr mit einer Gutschrift abrechnen wird. Dieses vom BFH bewirkte Ende der Gutschrift **widerspricht** mithin in eklatanter Weise dem **vom Gesetzgeber** mit der Gutschrift **verfolgten Vereinfachungszweck** (§ 14 Rz. 56 u. 67).

c) Rücknahme des Verzichts auf die Steuerbefreiung

Wird ein die Voraussetzungen des § 9 UStG erfüllender Verzicht auf die Steuerbefreiung eines Umsatzes zurückgenommen (widerrufen), so liegt fortan keine nach § 14 UStG ausgestellte Rechnung mehr vor, weil der Umsatz nicht mehr steuerpflichtig ist. Entgegen der Auffassung des BFH tritt keine Rückwirkung ein (§ 9 Rz. 46 f.; § 14c Rz. 48). Nach dem Gesetzeswortlaut wäre der Vorsteuerabzug ohne weiteres – richtigerweise *ex nunc* – rückgängig zu machen. Es muss indes § 17 Abs. 1 UStG entsprechend angewendet werden, so dass entgegen der Auffassung des BFH² zuvor die Rückzahlung der Gegenleistung in Höhe des Steuerbetrages an den Leistungsempfänger erforderlich ist (§ 9 Rz. 48; § 17 Rz. 20).

10. Vertrauensschutz bei fehlerhaften Rechnungen

a) Grundsätzliches

aa) Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Vorsteuerabzug nur dann gegeben, wenn die Rechnungsangaben zutreffend sind, denn die nach § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG erforderlichen Angaben sind die objektiv richtigen. So heißt es dann auch tatsächlich in ständiger Rechtsprechung des **BFH** immer noch, dass das **Umsatzsteuergesetz keinen Schutz des guten Glaubens** daran vorsehe, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt seien, so dass ein etwaiger Vertrauensschutz (Gutglaubensschutz) nicht im Steuerfestsetzungsverfahren, sondern nur in einem gesonderten sog. Billigkeitsverfahren (Rz. 223) gewährt werden könne.³

1 Art. 5 Nr. 15 und Art. 6 Nr. 2 StÄndG 2003, BGBl. I 2003, 2645.

2 BFH v. 11.10.2007 – V R 27/05, BStBl. II 2008, 438 (443); BFH v. 10.12.2009 – XI R 7/08, UR 2010, 690 – Rz. 18.

3 BFH v. 1.2.2001 – V R 6/00, BFH/NV 2001, 941; BFH v. 8.10.2008 – V R 63/07, BFH/NV 2009, 1473; BFH v. 30.4.2009 – V R 15/07, BStBl. II 2009, 744 (748); BFH v. 8.7.2009 – XI R 51/07, BFH/NV 2010, 256; BFH v. 12.10.2010 – V B 134/09, BFH/NV 2011, 326.

Damit wird verkannt, dass ein Schutz des Glaubens nach dem Umsatzsteuergesetz nicht etwa nur dann geboten ist, wenn das Gesetz einen solchen *expressis verbis* vorsieht! Vielmehr muss sich die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG am verfassungsrechtlich wie auch unionsrechtlich fundierten **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** (**Übermaßverbot**) orientieren.¹ Eine angemessene und damit zumutbare **Risikoverteilung** zwischen dem Staat und den als Gehilfen (Steuereinnahmer für Rechnung des Staates) zwangsverpflichteten Unternehmern (*Vorbem. Rz. 20*) verlangt, dass letztere nur solche Risiken zu tragen haben, die in ihren Verantwortungsbereich fallen und denen sie mit **zumutbarem** Aufwand begegnen können. Im Übrigen dürfen sie auf die Richtigkeit der Rechnungsangaben **vertrauen**.²

- 222 **Nicht etwa** besteht, wie der BFH meint³, eine **Obliegenheit** des **Leistungsempfängers**, sich **über** die **Richtigkeit** der **Angaben** in der Rechnung **zu vergewissern**. **Ebensowenig** hat dieser, wie der BFH weiterhin meint⁴, die vollständige **Feststellungslast** für die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs.⁵

Die **Aussagen** des **EuGH** zur **nicht bestehenden Erkundigungspflicht** bezüglich der Unternehmereigenschaft des Vertragspartners (*Rz. 58*) sind zu **verallgemeinern**: Es ist „nämlich grundsätzlich **Sache der Steuerbehörden**“, die erforderlichen **Kontrollen bezüglich der Verhältnisse beim Leistenden** durchzuführen, weil anderenfalls „die Steuerbehörden ihre eigenen Kontrollaufgaben [...] auf die Steuerpflichtigen übertragen“ würden.⁶ Eine **Erkundigungspflicht** besteht **nur dann, wenn** dieser über „**Anhaltspunkte** verfügte, die Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung in der Sphäre des Rechnungsausstellers vermuten ließen“⁷. Einer vom BFH behaupteten Obliegenheit zur Nachprüfung ist der EuGH ausdrücklich entgegengetreten.⁸

- 223 **bb)** Nach Auffassung des **BFH**⁹ soll ein etwaiger Vertrauensschutz im sog. **Billigkeitsverfahren** nach § 163 AO (die zusätzliche Erwähnung des § 227 AO ergibt

1 Ber. des FinAussch. zum StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1945 – zu Art. 4 Nr. 18 (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG); Abschn. 15.2 Abs. 3 Satz 2 UStAE.

2 In diesem Sinne bereits EuGH v. 6.7.2006 – C-439/04 und C-440/04, EuGHE 2006, I-6161 = UR 2006, 594 – Rz. 5.

3 BFH v. 6.12.2007 – V R 61/05, BStBl. II 2008, 695.

4 BFH v. 19.4.2007 – V R 48/05, BStBl. II 2009, 315 = UR 2007, 693 – C 3b; BFH v. 12.8.2009 – XI R 48/07, UR 2010, 423 – 1b (a.E.).

5 *Stadie* in R/D, § 15 UStG Anm. 571.

6 EuGH v. 21.6.2012 – C-80/11 und C-142/11, UR 2012, 591 – Rz. 61, 62 und 65; EuGH v. 6.9.2012 – C-324/11, UR 2012, 851 – Rz. 42; ebenfalls in diesem Sinne EuGH v. 31.1.2013 – C-643/11, UR 2013, 346 – Rz. 61 und 62.

7 EuGH v. 21.6.2012 – C-80/11 und C-142/11, UR 2012, 591 – Rz. 66; EuGH v. 6.9.2012 – C-324/11, UR 2012, 851 – Rz. 43.

8 EuGH v. 31.1.2013 – C-642/11, UR 2013, 275 – Rz. 52 (= 2. LS); EuGH v. 31.1.2013 – C-643/11, UR 2013, 346 – Rz. 64 (= 2. LS): (...) ist von der Finanzbehörde „anhand objektiver Gesichtspunkte und ohne dass vom Rechnungsempfänger **Nachprüfungen** verlangt werden, die ihm **nicht obliegen** [Hervorhebung durch den Verf.], nachzuweisen, dass der Rechnungsempfänger wusste oder wissen musste, dass (...)“. In diesem Sinne auch bereits EuGH v. 21.6.2012 – C-80/11 und C-142/11, UR 2012, 591 – Rz. 49; EuGH v. 6.12.2012 – C-285/11, UR 2013, 195 – Rz. 43.

9 BFH v. 30.4.2009 – V R 15/07, BStBl. II 2009, 744; BFH v. 8.7.2009 – XI 51/07, BFH/NV 2010, 256.

keinen Sinn¹) zu gewähren sein. Wegen einer Ermessensreduzierung auf Null sei die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme regelmäßig gem. § 163 Satz 3 AO mit der Steuerfestsetzung zu verbinden.² Diese „Verbindung“ soll indes nicht bedeuten, dass über den Vertrauensschutz unmittelbar im Rahmen der Festsetzung zu entscheiden sei³; es handele sich vielmehr bei der Steuerfestsetzung und der Billigkeitsentscheidung um zwei Verwaltungsakte.⁴ Das ist verfehlt.

Es geht nicht etwa um eine gesonderte Billigkeitsmaßnahme, bei der die Finanzbehörde Ermessen auszuüben hätte, sondern um eine „abweichende Festsetzung“ (so ausdrücklich § 163 Satz 3 AO, welcher auch für Steuervergütungen gilt, § 155 Abs. 4 AO) mit dem Ziel, einen vom Gesetz im Einzelfall nicht gewollten Überhang des gesetzlichen Tatbestandes, d.h. eine Rechtsfolge, die den Wertungen des einfachen Gesetzgebers oder der Verfassung widerspräche, zu vermeiden. Hierbei handelt es sich nicht um eine Ermessensentscheidung, denn wenn eine Rechtsfolge den Wertungen des Gesetzgebers widerspricht, dann muss sie beseitigt werden. Folglich ist der Vertrauensschutz (Gutgläubensschutz) ohne weiteres durch eine auf Grund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes gebotene **teleologische Reduktion** des Wortlauts des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG im Einzelfall erreicht⁵, so dass der Gutgläubensschutz **unmittelbar** bei der **Steuerfestsetzung** (genauer: Steuervergütungsfestsetzung, § 18 Rz. 15) zu berücksichtigen ist. Diese Vorgehensweise wird nicht nur durch die Gebote des effektiven Rechtsschutzes und der Verfahrensökonomie gefordert, sondern folgt vor allem auch **zwingend** aus der Tatsache, dass Behörden und Gerichte eine Rechtsnorm nicht in verfassungs- und unionsrechtswidriger Weise, d.h. mit einer Rechtsfolge, die gegen verfassungs- und unionsrechtliche Wertungen verstoßen würde, anwenden dürfen. Somit geht es nicht an, dass das Finanzgericht in einem ersten Schritt die Klage gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 UStG kostenpflichtig abweist und den Kläger hinsichtlich des Vertrauensschutzes auf das „Billigkeitsverfahren“ verweist, mit dem dann anschließend das vorhergehende Urteil vom Ergebnis her korrigiert wird. Eine derartige Vorgehensweise würde gegen das rechtsstaatliche Gebot der **Verhältnismäßigkeit** verstoßen.

Solange der BFH an seiner verfehlten Auffassung festhält, dass Vertrauensschutz nur im „Billigkeitsverfahren“ nach § 163 AO zu gewähren sei, muss sichergestellt sein, dass der auch beim Vorsteuerabzug nur als Gehilfe des Staates fungierende Unternehmer (*Vorbem. Rz. 20*) durch diesen umständlichen und rechtswidrigen Weg keinen **Zinsnachteil** erfährt. Der Unternehmer muss deshalb **sogleich Verpflichtungsklage** erheben, um die für die Verzinsung nach

1 *Stadie* in R/D, § 18 UStG Anm. 479.

2 BFH v. 8.10.2008 – V R 63/07, BFH/NV 2009, 1473 – zu 3b; BFH v. 30.4.2009 – V R 15/07, BStBl. II 2009, 744 (748) – zu 3b; BFH v. 2.9.2010 – V R 55/09, BStBl. II 2011, 235 – Rz. 17.

3 Nunmehr zweifelnd BFH v. 26.9.2014 – XI S 14/14, juris; BFH v. 18.2.2015 – V S 19/14, juris.

4 BFH v. 12.10.2010 – V B 134/09, BFH/NV 2011, 326; BFH v. 12.12.2012 – V B 70/12, BFH/NV 2013, 515; FG Köln v. 12.3.2014 – 4 K 2374/10, EFG 2014, 1445 – Rev.-Az. XI R 22/14.

5 In diesem Sinne wohl auch *Englisch*, UR 2009, 181 (185).

§ 236 AO erforderliche **Rechtshängigkeit** seines Steuervergütungsanspruchs zu erreichen.¹

b) Einzelheiten

- 225 Bei **fehlenden Angaben** in der Rechnung oder bei **unrichtigen Angaben**, deren Fehlerhaftigkeit **offensichtlich** ist, ist die Rechnung nicht „nach den §§ 14, 14a ausgestellt“. Ein Vertrauensschutz ist nicht angebracht, da es dem Rechnungsempfänger zuzumuten ist, die jeweilige Rechnung bezüglich der vom Gesetz geforderten Angaben auf ihre Vollständigkeit zu überprüfen.² Bis zur **Vervollständigung** (Ergänzung) der Rechnung durch den Aussteller kann er bei der Begleichung der Rechnung ein **Zurückbehaltungsrecht** in Höhe des Steuerbetrages als Druckmittel ausüben (§ 14 Rz. 38).
- 226 Bei solchen Angaben, die der **Rechnungsempfänger nicht** auf ihre Richtigkeit **überprüfen kann** (*Steuernummer* oder *Umsatzsteuer-Identifikationsnummer*; *Ausstellungsdatum*; *Rechnungsnummer*), reicht es für den Vorsteuerabzug aus, dass Angaben dieser Art in der Rechnung enthalten sind, sofern sie nicht offensichtlich³ falsch sind⁴ (*Beispiel*: Angabe einer ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer). Die angegebene deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kann nicht überprüft werden, da die von § 18e UStG vorgesehene Bestätigung durch das Bundesamt für Finanzen nur für ausländische Nummern gilt.
- 227 Bei Angaben über tatsächliche **Verhältnisse beim Rechnungsaussteller** (insbesondere *Name* und *Anschrift* des leistenden Unternehmers), die der Rechnungsempfänger theoretisch auf ihre Richtigkeit überprüfen könnte, ist eine generelle **Überprüfung nicht zuzumuten** und kann deshalb nicht gefordert werden. Eine Überprüfung ist nur dann geboten, wenn ein konkreter Anlass zu Zweifeln gegeben ist.
- 228 Unhaltbar ist deshalb die Auffassung des **BFH**, dass der in der Rechnung angegebene **Sitz** des leistenden Unternehmers **bei der Ausführung der Leistung und bei Rechnungsausstellung** tatsächlich bestanden haben müsse und dass der den Vorsteuerabzug begehrende Leistungsempfänger „sich über die **Richtigkeit der Angaben in der Rechnung vergewissern**“ müsse.⁵ Das ist schon insofern nicht

1 Vgl. *Stadie* in R/D, § 18 UStG Anm. 185 i.V.m. § 18 Anm. 182.

2 Vgl. FG Berlin-Bdb. v. 27.8.2014 – 7 V 7147/14, EFG 2014, 2096.

3 Vgl. zur Steuernummer BFH v. 2.9.2010 – V R 55/09, BStBl. II 2011, 235 = UR 2010, 946; kritisch dazu *Stadie* in R/D, § 15 UStG Anm. 574 FN.

4 Im Ergebnis ebenso hinsichtlich der steuerlichen Nummer und der Rechnungsnummer Abschn. 15.2a Abs. 6 Sätze 2 ff. UStAE; *D. Hummel*, BB 2014, 343 (346).

5 Jeweils zur **GmbH** BFH v. 27.6.1996 – V R 51/93, BStBl. II 1996, 620; BFH v. 31.1.2002 – V B 108/01, BStBl. II 2004, 622 = UR 2002, 275; BFH v. 4.2.2003 – V B 81/02, BFH/NV 2003, 670; BFH v. 19.4.2007 – V R 48/04, BStBl. II 2009, 315 = UR 2007, 693 – C 1a der Gründe; BFH v. 6.12.2007 – V R 61/05, BStBl. II 2008, 695; BFH v. 13.2.2008 – XI B 2002/06, BFH/NV 2008, 1216; BFH v. 26.3.2009 – V S 8/07 (PKH), BFH/NV 2009, 1467; ebenso Abschn. 15.2 Abs. 3 Satz 7 und Abs. 15 Sätze 4 und 5 UStAE; (auch) für **natürliche Person** BFH v. 6.12.2007 – V R 61/05, BStBl. II 2008, 695. Vgl. auch BFH v. 30.4.2009 – V R 15/07, BStBl. II 2009, 744.