

**Leistender und Leistungsempfänger
im Umsatzsteuerrecht**

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
(Dr. rer. pol.)
der Otto-Friedrich-Universität Bamberg

vorgelegt von

Steuerberater
Peter Storg
(Dipl.-Kaufmann)

aus Erlangen

Referent:	Prof. Dr. Georg Crezelius
Korreferent:	Prof. Dr. Peter Kupsch
vorgelegt am:	15. Juli 2002
Tag der Promotion:	28. Januar 2004

I. Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AfA	Absetzung für Abnutzung
a.E.	am Ende
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BdF	Bundesministerium der Finanzen
Begr.	Begründung
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Sammlung der Entscheidungen des BGH in Zivilsachen
BMF	Bundesminister der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
Bsp.	Beispiel
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerGE	Sammlung der Entscheidungen des BVerfG
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
dies.	dieselbe
Diss.	Dissertation
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.

II

DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVR	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Sammlung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes
f.	folgende (Seite)
ff.	fortfolgende (Seiten)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl.A.	gleicher Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft
i.S.d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht
i.V.m.	in Verbindung mit
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung
JW	Juristische Wochenschrift

III

KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lit.	Buchstabe
m.E.	meines Erachtens
m. Anm.	mit Anmerkung
m.N.	mit Nachweisen
MünchKomm	Münchener Kommentar
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
RAO	Reichsabgabenordnung
Reg.Entw.	Regierungsentwurf
Reg.Begr.	Regierungsbegründung
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des RFH
RGRK	Reichsgerichtsräte-Kommentar
rkr	rechtskräftig
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
RT-Drucks.	Reichstagsdrucksache
Rn., Rdn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Satz, Seite
sog.	sogenannt
Sp.	Spalte
StbJb.	Steuerberaterjahrbuch
StBP	Die steuerliche Betriebsprüfung
StGB	Strafgesetzbuch
StuW	Steuer und Wirtschaft
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift
Tz.	Textziffer

u.a.	und andere, unter anderem
Überbl.	Überblick
Univ.	Universität
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStDV	Umsatzsteuerdurchführungsverordnung
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien, Umsatzsteuer-Rundschau
u.s.w.	und so weiter
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht
v.	von, vom
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
WM	Wertpapier-Mitteilungen
z.B.	zum Beispiel
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zit.	zitiert
ZPO	Zivilprozeßordnung

II. Inhaltsübersicht

Teil I Grundlagen

§ 1 Einleitung	1
A. Bedeutung des Themas.....	1
B. Abgrenzung des Themas.....	2
C. Gang der Arbeit	6
§ 2 Dogmatische Grundlagen der Umsatzsteuer	8
A. Bedeutung des Steuergutes für die Zurechnungsfragen.....	8
B. Übersicht über den Meinungsstand.....	9
C. Tipke: Die Rechtfertigung der Umsatzsteuer - ein Ansatz für deren rechtliche Klassifikation ?	10
D. Belastungswirkung und technische Ausgestaltung anerkannter Verkehr- und Verbrauchsteuern	14
E. Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer.....	18
F. Ergebnis und Folgerungen für die Rechtsanwendung.....	25

Teil II Leistender

§ 3 Objektiver Tatbestand und subjektiver Tatbestand der Besteuerung	32
A. Zurechnung aus rechtstechnischer Sicht	32
B. Objekt der Besteuerung - Leistungen gegen Entgelt	33
C. Unternehmer - persönliche Steuerpflicht	58
§ 4 Steuergesetzlich normierte Zurechnungsgrundsätze	73
A. Die Unternehmereigenschaft als Zurechnungskriterium	74
B. Grundtatbestände (§§ 1 Absatz 1 Nr. 1, 3 Absätze 1 und 9 UStG).....	87
C. Kommissionsgeschäfte, § 3 Abs. 3 UStG.....	89
D. „Leistungskommission“, § 3 Abs. 11 UStG	103
E. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO	111

<i>§ 5 Kriterien außerhalb des Umsatzsteuergesetzes zur Zurechnung von Leistungen</i>	117
A. Primat des Außenverhältnisses.....	117
B. Gründe für das Anknüpfen an das Zivilrecht	118
C. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als Zurechnungsmittel	123
D. Innenverhältnis	126

Teil III Leistungsempfänger

<i>§ 6 Zurechnung von Leistungen beim Leistungsempfänger</i>	167
A. Problemstellung	168
B. Der Zweck des Vorsteuerabzuges als Auslegungsmaxime	170
 <i>§ 7 Gesetzlich normierter Zurechnungsgrundsatz (§ 15 UStG)</i>	172
A. Zurechnung in rechtstechnischer Sicht.....	172
B. Grundvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.....	173
 <i>§ 8 Vorsteuerabzug beim Auseinanderfallen von Eingangs- und Ausgangsleistungen</i>	201
A. Problembeschreibung.....	201
B. Vertikale Zurechnung: ausgelagerter Umsatz.....	205
C. Horizontale Zurechnung: Personenvereinigungen, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werden.....	224

Teil IV Ergebnis

<i>§ 9 Zusammenfassung der Ergebnisse</i>	234
---	-----

III. Inhaltsverzeichnis**Teil I Grundlagen**

§ 1 Einleitung	1
A. Bedeutung des Themas	1
B. Abgrenzung des Themas	2
C. Gang der Arbeit	6
§ 2 Dogmatische Grundlagen der Umsatzsteuer	8
A. Bedeutung des Steuergutes für die Zurechnungsfragen	8
B. Übersicht über den Meinungsstand	9
C. Tipke: Die Rechtfertigung der Umsatzsteuer - ein Ansatz für deren rechtliche Klassifikation ?	10
D. Belastungswirkung und technische Ausgestaltung anerkannter Verkehr- und Verbrauchsteuern	14
1. Der Steuertyp der Verkehrsteuern	14
2. Der Steuertyp der Verbrauchsteuern.....	15
3. Ökonomisch fundierte Ansätze.....	16
E. Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer	18
1. Konzeptioneller Ansatz der Begründung.....	18
2. Materiell-rechtliche Ausgestaltung	21
a) Leistungstatbestand und Vorsteuerabzug.....	21
b) Eigenverbrauch (unentgeltliche Wertabgaben).....	21
c) Vorsteuerkorrektur	23
d) Regelungen für den grenzüberschreitenden Leistungsverkehr	24
F. Ergebnis und Folgerungen für die Rechtsanwendung	25

Teil II Leistender

§ 3 Objektiver Tatbestand und subjektiver Tatbestand der Besteuerung	32
A. Zurechnung aus rechtstechnischer Sicht	32
B. Objekt der Besteuerung - Leistungen gegen Entgelt	33
1. Einordnung des Leistungstatbestandes in das Umsatzsteuerrecht	33
2. Der „Leistungsaustausch“ im Umsatzsteuerrecht	37
a) Rechtsprechung.....	37
b) Schrifttum	39

VIII

c) Systematische Lösung	41
3. Tatbestandsmerkmal der Leistung im Umsatzsteuerrecht.....	44
a) Funktion des Leistungsbegriffes	44
b) Wesensmerkmale des Leistungsbegriffes	45
c) Zuwendung als eigentliches Abgrenzungskriterium.....	49
(1) Verschaffung der Verfügungsmacht im Lieferungsbe­griff.....	49
(2) Verschaffung der „Verfügungsmacht“ im Leistungsbe­griff.....	57
C. Unternehmer - persönliche Steuerpflicht	58
1. Allgemeines	58
2. Funktion des Unternehmers im Umsatzsteuersystem	59
3. Subjektfähigkeit.....	61
4. Selbständigkeit.....	65
5. Nachhaltigkeit.....	68
§ 4 Steuergesetzlich normierte Zurechnungsgrundsätze	73
A. Die Unternehmereigenschaft als Zurechnungskriterium.....	74
1. Die Selbständigkeit als zentrales Merkmal	74
2. Unselbständigkeit juristischer Personen	74
3. Nichtselbständigkeit natürlicher Personen.....	77
a) Rechtsprechung des RFH.....	77
(1) RFH v. 14.12.1923 - V A 141 und 150/23	78
(2) RFH v. 28.11.1924 - V A 73/24	79
(3) RFH v. 14.12.1925 - V A 185/25	81
(4) RFH v. 21.3.1930 - V A 679/29	81
(5) Ergebnis der Urteilsauswertung.....	82
b) Rechtsprechung des BFH.....	82
c) Kritik	84
B. Grundtatbestände (§§ 1 Absatz 1 Nr. 1, 3 Absätze 1 und 9 UStG).....	87
C. Kommissionsgeschäfte, § 3 Abs. 3 UStG.....	89
1. Vollrechtsübertragung	91
2. Ermächtigung.....	92
a) Historisch-grammatikalische Auslegung	93
b) Die Auffassung von Schön	95
c) Die Auffassung von Giesberts	96
d) Eigener Ansatz.....	97
3. Die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG	98
4. Die Reichweite der Fiktion	100
D. „Leistungskommission“, § 3 Abs. 11 UStG	103
1. Anwendungsbereich.....	103
2. § 3 Abs. 11 UStG und Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG als Rechtsgrundlage für die Zurechnung von Umsätzen	105

3. Leistungskommission im Gemeinschaftsrecht	106
4. BFH-Urteil vom 7.10.1999 – V R 79, 80/98	107
E. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO	111

§ 5 Kriterien außerhalb des Umsatzsteuergesetzes zur Zurechnung von Leistungen..... 117

A. Primat des Außenverhältnisses.....	117
B. Gründe für das Anknüpfen an das Zivilrecht	118
1. Leistungswille	118
2. Leistungsaustausch	118
3. Umsatzsteuer als indirekte Steuer	119
4. Die Ausgestaltung des Rechnungserteilungsanspruchs	119
5. Gemeinschaftsrecht.....	122
C. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als Zurechnungsmittel	123
1. Wirtschaftliche Zurechnung des Ergebnisses	123
2. „Der wirtschaftlich Leistende“.....	124
a) Wirtschaftliche Betrachtung des Steuersubjektes	125
b) Wirtschaftliche Zurechnung der Leistung im eigentlichen Sinne.....	126
D. Innenverhältnis	126
1. Unselbständigkeit.....	126
2. Tätig werden für Rechnung eines Anderen	127
a) Klassifizierung des Merkmals „für eigene/fremde Rechnung“	128
b) Rechtsprechung des BFH.....	130
(1) „im fremden Namen für eigene Rechnung“	130
(a) Gebrauchtwagenhandel	130
(b) Verwertung von Sicherungsgut, BFH v. 17.7.1980 – V R 124/75	133
(c) Stellungnahme	135
(i) Steuerumgehung und / oder Scheingeschäft	135
(ii) Wirtschaftliche Betrachtungsweise versus § 42 AO	138
(2) „in eigenem Namen für fremde Rechnung“	141
(a) Geldspielautomatenurteil, BFH v. 24.9.1987 – V R 152/78	141
(b) Treuhand	143
(i) Außenverhältnis	145
(a) Ein-Unternehmer-Theorie.....	146
(b) Zwei-Unternehmer-Theorie.....	148
(ii) Unternehmereigenschaft des Treuhänders	150
(iii) Innenverhältnis.....	152
(a) Begründung der Treuhand	152
(b) Übertragung eines Unternehmens oder Unternehmensteils	154
(i) Gegenstand der Leistung	154
(ii) „an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen“	156

(c) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter.....	156
(i) Teleologie des Eigenverbrauches und Grundlagenprobleme	157
(ii) Neuregelung des Eigenverbrauches durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002.....	160
(iii) Treugutübertragung und Eigenverbrauch.....	162
(iv) § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG	163
(v) § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG.....	166

Teil III Leistungsempfänger

§ 6 Zurechnung von Leistungen beim Leistungsempfänger 167

A. Problemstellung	168
1. Fallgruppen	168
2. Systematisierung.....	169
B. Der Zweck des Vorsteuerabzuges als Auslegungsmaxime	170

§ 7 Gesetzlich normierter Zurechnungsgrundsatz (§ 15 UStG) 172

A. Zurechnung in rechtstechnischer Sicht.....	172
B. Grundvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.....	173
1. Tatsächliche Belastung als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal.....	173
2. Leistung eines anderen Unternehmers - Akzessorietät	176
3. Leistung für das Unternehmen des Empfängers	181
a) „Leistung für das Unternehmen“	181
(1) „das Unternehmen“	181
(2) „für ...“	183
b) „des Empfängers“	184
(1) Entrichtung des Entgelts	186
(a) Kostentragung als Anknüpfungsmerkmal.....	186
(b) Entgelt von dritter Seite	187
(2) Anknüpfung an die schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen.....	188
(3) Anknüpfung an sachenrechtliche Übertragungsakte	190
(4) Wirtschaftliche Zurechnung von Vorleistungen.....	194
(a) Tatsächliche Vorgänge als Substrat der Besteuerung	194
(b) Problem: Auseinanderfallen der Leistungsempfänger im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG und des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStG.....	195
(c) Anmerkung zur umsatzsteuerlichen Einlage	199
c) Kritik an der Rechtsprechung	200

§ 8 Vorsteuerabzug beim Auseinanderfallen von Eingangs- und Ausgangsleistungen	201
A. Problembeschreibung	201
1. Fallgruppen.....	201
2. Systematisierung.....	203
B. Vertikale Zurechnung: ausgelagerter Umsatz	205
1. Problem: mittelbare Stellvertretung.....	205
2. Rechtsprechung des BFH zum „ausgelagerten Umsatz“.....	206
a) Methodischer Standort der Rechtsfigur.....	208
(1) Auslegung.....	209
(2) Rechtsfortbildung praeter legem.....	211
b) Besteuerung der Besorgungsleistung.....	213
3. Widmann: Vorgeschiebener Bezug und ausgelagerter Vorumsatz.....	214
4. Anwendungsbereich der Rechtsprechung.....	215
a) Mittelbare Stellvertretung.....	215
b) Folgerungen für den Vorsteuerabzug bei Treuhandverhältnissen.....	216
(1) Einfache Leistungstreuhand.....	216
(2) Unternehmenstreuhand.....	218
(3) Kommissionstreuhand.....	220
c) Abgrenzung zur horizontalen Zurechnung.....	222
5. Stadien: Mitunternehmer im Umsatzsteuerrecht.....	223
C. ... Horizontale Zurechnung: Personenvereinigungen, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werden	224
1. Problembeschreibung.....	224
2. Zivilrechtlicher Lösungsansatz.....	226
3. Lösung(en) des BFH.....	228
4. Folgerungen aus dem BFH-Urteil v. 1.10.1998 – V R 31/98.....	230
a) Einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.....	230
b) Unternehmereigenschaft der Gemeinschaft / Gesellschaft.....	231
c) Verhältnis zum „ausgelagerten Umsatz“.....	232

Teil IV Ergebnis

§ 9 Zusammenfassung der Ergebnisse	234
---	------------

Teil I Grundlagen

§ 1 Einleitung

A. Bedeutung des Themas

Die Thematik „Leistender und Leistungsempfänger“ führt in der wissenschaftlichen Diskussion über das Umsatzsteuerrecht ein ambivalentes Dasein. Trotz einer Vielzahl kritischer Stellungnahmen im Schrifttum, ist es bisher nicht gelungen, umfassende Lösungsansätze für eine eindeutige Identifizierung der am Leistungsaustausch beteiligten Parteien zur Verfügung zu stellen. Allenfalls werden vereinzelte Problemfelder isoliert diskutiert. Zu generellen Stellungnahmen ist es bislang – soweit ersichtlich – nicht gekommen. Dies verwundert um so mehr, als sich eine nahezu unüberschaubare Vielzahl der an den Finanzgerichten und am Bundesfinanzhof geführten Prozesse letztlich mit Fragen der Zurechnung von Leistungen beschäftigt.

Der Mangel einer einheitlichen Lösung der unterschiedlichen Problemfelder fußt bereits in einem unterschiedlichen Vorverständnis über die dogmatischen Grundlagen des Umsatzsteuerrechts. Zum Teil wird die Umsatzsteuer als Verkehrssteuer, überwiegend als allgemeine Verbrauchsteuer und neuerdings als Steuer auf die tatsächliche Einkommensverwendung verstanden. Die differierenden Auslegungsmaßstäbe führen zu sich widersprechenden Konkretisierungen der Tatbestandsmerkmale der umsatzsteuerlichen Rechtsnormen und damit im Ergebnis zu unterschiedlichen Zurechnungsergebnissen.

Kritisch ist zu beobachten, dass sich die Rechtsprechung in der Anwendung der umsatzsteuerlichen Rechtsnormen fast durchgehend an der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise orientiert und folglich nur schwer nachprüfbar, auf den Einzelfall beschränkte Ergebnisse erzielt. Schließlich sei die Umsatzsteuer eine Steuer, die auf die Erfassung des wirtschaftlichen Gehalts der Vorgänge besonderen Wert lege.¹ Dies ist um so bedenklicher, als es sich beim Umsatzsteuerrecht um ein Massenrecht handelt, welches permanent von den Steuerbürgern im Wege der Selbstveranlagung anzuwenden ist. Nebulöse Einzelfallentscheidungen und ein kaum zu überblickendes Schrifttum können keinen Beitrag dazu leisten, diesen Auftrag des Gesetzgebers für den Steuerbürger praktikabel zu gestalten.

Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber zur Verhinderung eines faudolösen Umganges mit dem Vorsteuervergütungsverfahren den Strafsteuertatbestand des § 14 Abs. 3 UStG im Gesetz angelegt hat. Es stimmt schon bedenklich, wenn der BGH² hinsichtlich der oft zweifelhaften Ausgangslage der umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen judiziert, dass es dem Leistenden regelmäßig nicht zuzu-

¹ Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, Einf., Anm. 92.

² Urteil v. 10.11.1988, NJW 1989, 302.

muten sei, eine Rechnung auszustellen, die unter Umständen nach der Beurteilung des zuständigen Finanzamts unberechtigt ist und ihn der Steuer nur aufgrund der Sanktion des § 14 Abs. 3 UStG unterwirft.

Eine Untersuchung des Themas „Leistender und Leistungsempfänger“ setzt deshalb insbesondere disziplinierte Methoden der Anwendung der umsatzsteuerlichen Rechtsnormen voraus. Dabei spielt nach hier vertretener Auffassung nicht nur die stetig bedeutsamer werdende Rechtsprechung des EuGH eine gewichtige Rolle. In Form einer relativ autonomen Grundlegendogmatik soll in dieser Arbeit auch die Verschränkung des Umsatzsteuerrechts mit dem Zivilrecht besondere Berücksichtigung finden.

B. Abgrenzung des Themas

Während sich die meisten wissenschaftlichen Arbeiten zum Umsatzsteuerrecht mit der Frage der sachlichen Steuerpflicht, etwa von Gesellschafterbeiträgen³, betrieblicher Sozialleistungen⁴ oder jüngst der Gesamtrechtsnachfolge bei Erbanfall bzw. vorweggenommener Erbfolge⁵ auseinandersetzen, liegt das Augenmerk dieser Untersuchung bei der Frage, wem ein objektiv steuerbarer Umsatz zuzurechnen ist. Es ist somit primär nicht die Frage zu beantworten, was sachlich steuerpflichtig ist, sondern, wer im konkreten Fall Steuersubjekt ist, d.h. wem eine Lieferung oder sonstige Leistung zuzurechnen ist. Im Falle, dass diese Person die Unternehmereigenschaft erfüllt, ist sie verpflichtet, die ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Der leistende Unternehmer ist Steuerschuldner (§ 13 Abs. 2 UStG) und damit Steuerpflichtiger (§ 33 AO).

Während im alten Umsatzsteuerrecht die Frage der Zurechnung lediglich bei der Leistungserbringung im Vordergrund stand, hat sich die Lage mit der Einführung des Vorsteuerabzuges für den Leistungsempfänger grundlegend geändert. Die Zurechnungsproblematik spiegelt sich auf der Leistungseingangsseite wieder, sie verschärft sich hier sogar. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann ein Unternehmer „die in Rechnungen im Sinne des § 14 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind“ von seiner Steuerschuld abziehen. In Zweifelsfällen ist zu bestimmen, an wen geleistet worden ist, respektive wem der Vorsteuervergütungsanspruch zusteht.

Die Zurechnungsfragen betreffen eine Vielzahl entschiedener Streitfälle vor den Finanzgerichten und dem BFH. Der Grund hierfür ist einleuchtend. Das Umsatzsteuerrecht geht in seinem Grundtatbestand von einem Zwei-Personen-Verhältnis aus. Das Gesetz spricht nur von „Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer (...) ausführt“ oder vom Unternehmer, der Vorsteuerbeträge „für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern

³ Behrens, Umsatzsteuerbarkeit von Zuwendungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

⁴ Brock, Die Umsatzsteuerbarkeit betrieblicher Sozialzuwendungen

⁵ Mensching, Umsatzsteuer bei Erbanfall und vorweggenommener Erbfolge

für sein Unternehmen ausgeführt worden sind”, von seiner Steuerschuld abziehen kann. Der Unternehmerbegriff wird in § 2 Abs. 1 u. 2 UStG zwar anhand der Merkmale gewerblich, beruflich, nachhaltig und selbständig näher spezifiziert, es gibt indessen jedoch keine ausdrückliche Regelung, die die Fragenkreise, wer an wen leistet, unmittelbar zu klären vermag. Wie auch im Einkommensteuerrecht, hat sich der (Umsatzsteuer)Gesetzgeber bisher nicht der Mühe unterzogen, die Frage der persönlichen Zurechnung von Leistungen ausdrücklich zu klären.⁶ Der Begriff der „Zurechnung” wird im Umsatzsteuergesetz an keiner Stelle verwendet. Lediglich die Formulierungen „Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer” (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und „Lieferungen und sonstige Leistungen, ... (die ein Unternehmer) für sein Unternehmen” (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), in der Form von Relativsätzen, zeigen eine Verknüpfung von Steuersubjekt und Steuerobjekt auf. Die Zurechnung von Leistungen ist nichts anderes, als die tatsächliche Konkretisierung dieser Verknüpfung.

Der Begriff der „Zurechnung” hat im Umsatzsteuerrecht eine zeitliche, eine sachliche und eine persönliche Dimension. Es stellen sich die Fragen: Wann wurde geleistet? Liegt eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vor? Wer hat oder an wen ist geleistet worden? Steuerrechtlich gesprochen: Wann erfüllt wer welchen Tatbestand der Besteuerung? Die verschiedenen Fragen sind dabei oft interdependent. Dies soll am Beispiel der Freigabe von Sicherungsgut durch den Konkurs-/ (Insolvenz)verwalter veranschaulicht werden. Die Rechtsprechung und nahezu einhellige Literaturmeinung gehen davon aus, dass die Sicherungsübergabe als solche noch keine Lieferung ist.⁷ Der BFH⁸ judiziert, dass erst im Zeitpunkt der Verwertung des Sicherungsgutes durch den Sicherungsnehmer eine Doppellieferung vom Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer und anschließend an den Erwerber des Sicherungsgutes erfolgt. Die Unternehmereigenschaft des Gemeinschuldners bleibe auch im Konkurs (Insolvenz) unberührt.⁹ Streitgegenständlich war also, wann jeweils geliefert wird, und wer bei der Freigabe liefernder Unternehmer ist. Wenn aber im Zeitpunkt der Sicherungsübergabe noch keine Lieferung vorliegt, so könnte man eventuell eine sonstige Leistung in Form eines Auffangtatbestandes annehmen. Insofern ist hier neben der zeitlichen und persönlichen auch die sachliche Zurechnung angesprochen. Das Hauptaugenmerk dieser Arbeit soll sich jedoch auf die Frage der persönlichen Zurechnung beschränken. Soweit es erforderlich ist, wird daneben auch auf die sachliche oder gegebenenfalls die zeitliche Dimension der Zurechnung eingegangen.

Probst¹⁰ führt in der Kommentierung zum Umsatzsteuergesetz von Hartmann/Metzenmacher aus: "Wer Leistender (und Leistungsempfänger) i.S. des

⁶ Vgl. zur einkommensteuerlichen Diskussion: Raupach/Schencking in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 2 Anm. 100 ff (118).

⁷ Statt aller Nieskens in: Rau/Dürwächter, UStG, § 3 Anm. 860 m.w.N. aus Rechtsprechung und Literatur.

⁸ BFH v. 4.6.1987, BFHE 150, 379 = BStBl. II 1987, 741 (743) = UR 1987, 288 (289); v. 20.7.1978, BFHE 126, 84 = BStBl. II 1978, 684 = UR 1979, 7; FG Düsseldorf v. 1.8.1988 (rkr), UR 1989, 29.

⁹ BFH v. 16.7.1987, BFHE 150, 211 = BStBl. II 1987, 691.

¹⁰ Hartmann/Metzenmacher, UStG, E § 1 Abs. 1 Nr. 1 Anm. 60.

Umsatzsteuerrechts ist, ergibt sich im allgemeinen aus den dem Leistungsaustausch zugrundeliegenden schuldrechtlichen Vereinbarungen. Leistender ist danach regelmäßig der zivilrechtlich zur Leistung Verpflichtete, der die Leistung auch tatsächlich erbracht hat. Die Vereinbarung kann ausdrücklich oder schlüssig zustande kommen.“ Sämtliche Stellungnahmen in der Rechtsprechung oder Literatur unterscheiden sich nur marginal von obiger.¹¹ Auch der BFH¹² stellt in erster Linie auf die zivilrechtlichen Zusammenhänge ab, indem er grundsätzlich für entscheidend erachtet, „ob der Handelnde im Außenverhältnis gegenüber Dritten im eigenen Namen oder berechtigterweise in fremdem Namen aufgetreten ist.“ Im Umsatzsteuerrecht gelte der Zurechnungsgrundsatz des § 164 BGB, wonach eine Willenserklärung, die jemand innerhalb der ihm zustehenden Vertretungsmacht im Namen des Vertretenen abgibt, unmittelbar für und gegen den Vertretenen wirkt.¹³ Dies soll aber ausnahmsweise nicht gelten, wenn das Handeln im fremden Namen lediglich verdeckt, dass der Vertreter und nicht der Vertretene die Leistung erbringt.¹⁴ Dieser Grundsatz machte insbesondere beim Verkauf in Zahlung genommener Gebrauchtwagen durch Kraftfahrzeughändler große Probleme.¹⁵ Nach einem Urteil¹⁶ des Finanzgerichts Köln liege ein solches Scheingeschäft insbesondere dann vor, wenn das volle wirtschaftliche Risiko beim Vertreter bleibt und dem Vertretenen Substanz, Wert und Ertrag des Geschäfts nicht zugeordnet werden können.

Eine weitere Ausnahme bestehe, wenn eine Zwischenperson zwar im Außenverhältnis in eigenem Namen auftritt, diese aber - im ansonsten unbeachtlichen Innenverhältnis - als unselbständig im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG gelte. Hier werden die Umsätze dem Geschäftsherren bzw. Organträger zugerechnet.¹⁷ Der dogmatische Hintergrund dieser vielseitig akzeptierten Zurechnungsformel scheint bislang jedoch nur ungenügend beleuchtet. Zwar wird das zweistufige Vorgehen der Rechtsprechung, welche in einem ersten Schritt die sachliche Steuerpflicht feststellt, um den objektiven Tatbestand in einem zweiten Schritt der „richtigen“

¹¹ Vgl. z.B. Zeuner in: Bunjes/Geist, UStG, § 1 Rz. 63, „Die Zuordnung der von diesen Personen getätigten Umsätze richtet sich entscheidend nach dem Außenverhältnis, dem Auftreten im Wirtschaftsleben nach außen hin. Das Innenverhältnis kann lediglich als Beweisanzeichen für die Zuordnung dienen.“; ebenso Husmann in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 1 Anm. 92; vgl. auch BFH v. 24.9.1987, BFHE 151, 90 = BStBl. II 1988, 29; v. 16.12.1987, UR 1989, 87; v. 21.2.1991, UR 1991, 255; v. 28.11.1990, BFHE 164, 134 = BStBl. II 1991, 381; v. 11.10.1990, BFHE 162, 497 = BStBl. II 1991, 191. Lediglich Fischer möchte die Zurechnungsfragen durch Auslegung des § 2 UStG beantwortet wissen. Was er dabei allerdings auslegen möchte, bleibt unerfindlich; vgl. Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO Anm. 262.

¹² BFH v. 28.11.1990, BFHE 164, 134 = BStBl. II 1991, 381.

¹³ BFH v. 29.9.1987, BFH/NV 1988, 330; v. 29.9.1987, BFHE 151, 469 = BStBl. II 1988, 153.

¹⁴ Vgl. zur sog. unechten Agentur BFH v. 25.6.1987, BFHE 150, 205 = BStBl. II 1987, 657; v. 29.9.1987, BFHE 151, 469 = BStBl. II 1988, 153; v. 20.2.1986, BFH/NV 1986, 311.

¹⁵ Siehe hierzu Mößlang, DStR 1990, 67. Durch die Einführung der Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) wurden Agentur- und Eigengeschäft im Ergebnis gleichgestellt. Die Frage, ob Eigengeschäft oder Vermittlung spielt nur noch mittelbar für die Ermittlung des Ortes der Leistung oder die Anwendbarkeit sachlicher Befreiungsvorschriften eine Rolle.

¹⁶ Urteil v. 15.3.1994, EFG 1994, 1025 (rkr).

¹⁷ BFH v. 15.7.1987, BFHE 150, 459 = BStBl. II 1987, 746.

Person zuzurechnen, zum Teil in der Literatur kritisiert.¹⁸ Ein dogmatisch fundiertes Lösungsschema konnte bislang jedoch nicht entwickelt werden. Selbst der BFH¹⁹ hat einige Probleme damit, den weitestgehend akzeptierten Zurechnungsgrundsatz bei Unselbständigen methodisch zu rechtfertigen.

Weitgehend ungeklärt ist auch das Handeln im eigenen Namen für fremde Rechnung sowie das Handeln in fremdem Namen auf eigene Rechnung. In der Rechtsprechung und Literatur fehlt eine einheitliche Konzeption zur umsatzsteuerlichen Behandlung dieser Fallgruppen. Beim treuhänderischen Handeln (im eigenen Namen auf fremde Rechnung) wird der Umsatz einmal dem handelnden Treuhänder zugerechnet, weil allein auf das Auftreten im Außenverhältnis abzustellen sei und dem § 39 AO kein Grundsatz für die Zurechnung von Umsätzen zu entnehmen sei.²⁰ Zum anderen wird gerade umgekehrt betont, dass die Umsätze dem Treugeber zuzurechnen seien, weil dieser der wirtschaftlich Betroffene sei.²¹ Mit besonderer Skepsis, methodisch jedoch zweifelhaft, tritt die Rechtsprechung auch dem sog. „Handeln im fremden Namen auf eigene Rechnung“ entgegen, indem sie regelmäßig ein Eigengeschäft des Vertreters annimmt.²²

Eng verwoben mit der Frage des Leistenden im Außenverhältnis stellt sich bei den unterschiedlichen Lösungsansätzen die Frage, wie das Innenverhältnis bei Mehr-Personen-Verhältnissen umsatzsteuerlich zu würdigen ist. Sowohl die Rechtsprechung²³ als auch die Literatur²⁴ zeigen sich stetig bemüht, durchgängige Leistungsketten nach dem Vorbild des § 3 Abs. 3 UStG zu konstruieren. Außerhalb des Anwendungsbereiches des § 3 Abs. 3 UStG wird hierzu zum Teil das Richtlinienrecht herangezogen (Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG)²⁵, zum Teil die Analogiefähigkeit des § 3 Abs. 3 UStG an sich bejaht²⁶ oder das gewünschte Ergebnis schlichtweg aus dem historisch zu interpretierenden Begriff „Verschaffung der Verfügungsmacht“ abgeleitet²⁷. Der BFH²⁸ lehnte eine analoge Anwendung des § 3 Abs. 3 UStG auf die sog. „Leistungskommission“ bisher strikt ab. Jüngst vollzieht sich jedoch eine „leise“ Kehrtwendung in der Rechtsprechung, indem nun auch der BFH²⁹ die Rechtsfigur der „Leistungskommission“ für sich entdeckt.

Unklarheiten bestehen jedoch nicht nur auf der Seite des Leistenden, sondern auch bezüglich des Leistungsempfängers und dem damit in Verbindung ste-

¹⁸ Wagner, *StuW* 1995, 154 ff.; Schön, *Umsatzsteuerkongreß-Bericht* 1991/92, 117 (141 f.).

¹⁹ BFH v. 15.7.1987, *BFHE* 150, 459 = *BStBl. II* 1987, 746 = *UR* 1988, 15 (18); der BFH beruft sich auf die „vergleichbare“ Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in Organschaftsfällen.

²⁰ BFH v. 24.4.1969, *BFHE* 95, 410 = *BStBl. II* 1969, 451; v. 22.3.1973, nicht veröffentlichte Entscheidung, zitiert nach Tamme, *UR* 1974, 25 (29); vgl. auch Eggesiecker, *UR* 1975, 269.

²¹ BFH v. 14.1.1954, *BFHE* 58, 550 = *BStBl. III* 1954, 120; Wachweger, *DStR* 1973, 233; Giesberts in: Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 3 Rz. 275 ff.; Martin in: Sölch/Ringleb/List, § 3 Rz. 58.

²² BFH v. 25.6.1987, *BFHE* 150, 205 = *BStBl. II* 1987, 657 = *UR* 1987, 320; v. 29.9.1987, *BFHE* 151, 469 = *BStBl. II* 1988, 153; vgl. auch Abschnitt 26 *UStR* 2000.

²³ Vgl. die Rechtsprechung zur Doppellieferung bei der Verwertung von Sicherungsgut durch den Sicherungsnehmer (im eigenen Namen); grundlegend BFH v. 4.6.1987, *BStBl. II* 1987, 741.

²⁴ Vgl. Friedl, *UR* 1987, 65 ff.; Tamme, *UR* 1974, 25 ff.; Reiß, *StuW* 1981, 81 (86 f.).

²⁵ Jüngst Keller, *UR* 1999, 433 ff.

²⁶ Tamme, *UR* 1974, 25; Forgách, *DStZ* 1987, 575.

²⁷ So Schön, *UR* 1988, 1 ff.; zur Gegenmeinung vgl. Giesberts, *UR* 1988, 137 ff.

²⁸ BFH v. 15.12.1983, *BFHE* 140, 354 = *BStBl. II* 1984, 388 = *UR* 1984, 103.

²⁹ Urteil vom 7.10.1999, *IStR* 2000, 19.

henden Vorsteuerabzug. Zwar lehnt sich die Rechtsprechung hier noch deutlicher als beim Leistenden an die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen an.³⁰ Es stellt sich jedoch die ernsthafte Frage, ob der BFH mit dieser formaljuristischen Sichtweise den Kern des Umsatzsteuerrechtes wirklich erfasst. Schwierigkeiten in diesem Bereich bieten vor allem Gesellschaftsverhältnisse und Personenmehrheiten (z.B. Bauherrengemeinschaften), Verträge zugunsten Dritter, die mittelbare Stellvertretung oder der gesetzliche Eigentumsübergang, etwa beim Bauen auf fremdem Grund und Boden.

Diese Aufzählung soll den Stand der gegenwärtigen Diskussion zum Thema „Leistender und Leistungsempfänger“ lediglich illustrieren, wobei kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben wird. Es soll hier festgestellt werden, dass die Rechtsprechung und das Schrifttum mit einer Reihe unterschiedlicher Faktoren argumentieren, deren normative Ableitung und damit deren juristischer Stellenwert weitgehend verdeckt bleiben. Schlagwortartige Begründungen wie „weisungsabhängiger Strohmann“, „Handeln für fremde oder eigene Rechnung“ oder schlichtweg die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ entwickeln ein juristisches Eigenleben und vernebeln dabei die dogmatischen Zusammenhänge. Diese aufzuzeigen ist das Anliegen dieser Arbeit.

C. Gang der Arbeit

Um ein durchgehend konsistentes System der Zurechnung von Leistungen auf der Leistungsausgangs- wie der Leistungseingangsseite zu entwickeln, bedarf es zunächst Klarheit über den Rechtscharakter und die dogmatischen Grundlagen der Umsatzsteuer. Nur wenn hierüber Einigkeit besteht, sind die gefundenen Auslegungsergebnisse nachprüfbar. Unter § 2 dieser Arbeit werden deshalb zunächst die dogmatischen Grundlagen der Umsatzsteuer untersucht.

Gemäß der im Umsatzsteuerrecht angelegten Systematik von Be- und Entlastungstatbeständen ist für die Zurechnungsfragen zwischen der Leistungsausgangs- und der Leistungseingangsseite zu unterscheiden. Entsprechend werden unter den §§ 3, 4 und 5 die Leistungsausgangsseite und unter den §§ 6, 7 und 8 dieser Arbeit die Leistungseingangsseite untersucht.

Nach der für das gesamte Steuerrecht Gültigkeit besitzenden Norm des § 38 AO fußen die Fragen der Zurechnung von Leistungen letztlich auf Fragen der Tatbestandsverwirklichung der umsatzsteuerlichen Normen. Grundlegend hierzu werden unter § 3 dieser Arbeit zunächst die elementaren Tatbestandsmerkmale der objektiven und der subjektiven Steuerpflicht dargelegt. Unter den §§ 4 und 5 werden sodann spezialgesetzliche Normen als auch Kriterien außerhalb des Umsatzsteuergesetzes hinsichtlich deren Beitrages zur Klärung von Zurechnungsfragen auf der Leistungsausgangsseite untersucht.

³⁰ BFH v. 13.9.1984, BStBl. II 1985, 21; Abschnitt 192 Abs. 13 UStR 2000.

Unter den §§ 6, 7 und 8 wird die Zurechnung von Leistungen beim Leistungsempfänger diskutiert, wobei unter § 6 zunächst die problembehafteten Fallgruppen dargestellt und systematisiert werden. Unter § 7 wird der Normtatbestand des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG entsprechend § 4 dieser Arbeit als gesetzlich normierter Zurechnungsgrundsatz untersucht. Unter § 8 werden spezielle Probleme des Vorsteuerabzuges beim personellen Auseinanderfallen von Eingangs- und Ausgangsleistungen untersucht, wie dies beispielsweise bei Formen der mittelbaren Stellvertretung der Fall ist.

Abschließend werden die gefundenen Ergebnisse unter § 9 zusammengefasst.

§ 2 Dogmatische Grundlagen der Umsatzsteuer

A. Bedeutung des Steuergutes für die Zurechnungsfragen

Die Zurechnung von Leistungen beim Leistenden oder beim Leistungsempfänger erscheint vordergründig als eine Thematik, die ohne eine tiefere Auseinandersetzung mit der Belastungskonzeption der Umsatzsteuer auskommt. Die Vertragspartner ergeben sich in aller Regel aus den zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen.³¹ Leistender Unternehmer und Leistungsempfänger sind damit durch die zivilrechtliche Vorstrukturierung determiniert. Die Bestimmung des Leistenden und des Leistungsempfängers erfolgt gleichsam ohne der Dogmatik der Umsatzsteuer einen entscheidenden Beitrag zumessen zu können. Sämtliche Wirkungen des Umsatzsteuerrechts schließen sich der Zurechnung quasi unbemerkt an. Während diese Aussagen im Regelfall des eindeutig bestimmbareren Leistungsverhältnisses sogar Gültigkeit beanspruchen können, da sich hier ein Zurechnungsproblem überhaupt nicht stellt, ist eine Untersuchung von Grenz- und Ausnahmefällen - und nur diese können hier interessieren - ohne Grundlegung der dogmatischen Säulen des Umsatzsteuerrechts unmöglich. Die Belastungskonzeption des UStG ist wegweisend für eine systemgemäße Erfassung des Objektes und insbesondere des Subjektes der Besteuerung. Die gesetzlichen Vorgaben hierzu sind in hohem Maße auslegungsbedürftig. Die Zweifelsfragen der Auslegung können jedoch nur dann zutreffend gelöst werden, wenn dabei stets die Belastungskonzeption der Umsatzsteuer als Auslegungsmaxime herangezogen wird. Das Objekt und das Subjekt der Besteuerung sind die elementaren Bausteine zur Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Sie entscheiden letztlich die Fragen der Zurechnung auf der Leistungsausgangsseite, welche, das sei hier vorweggenommen, sich ausschließlich als Fragen der Tatbestandsverwirklichung darstellen. Gleiches gilt für die Zurechnung auf der Leistungseingangsseite für Zwecke der Vorsteuervergütung. Der Tatbestand des Vorsteueranspruches ist in hohem Maße auslegungsbedürftig, weshalb die Belastungskonzeption des Umsatzsteuergesetzes auch hier eine tragende Rolle spielt.

³¹ Ständige Rechtsprechung des BFH. Vgl. für die Frage des Leistenden z.B. Urteil v. 24.9.1987, BStBl. II 1988, 29, betrifft Aufstellung von Geldautomaten in fremden Geschäftsräumen; v. 21.2.1991, UR 1991, 255, betrifft die Zurechnung von Barumsätzen; v. 28.11.1990, BStBl. II 1991, 381 = UR 1991, 166, betrifft Erbringung von Werbeleistungen. Zur Frage des Leistungsempfängers vgl. z.B. BFH-Beschluß v. 13.9.1984, BStBl. II 1985, 21 = UR 1985, 35; Urteil v. 3.11.1983, UR 1984, 61; v. 7.5.1987, BFH/NV 1988, 53 = UR 1988, 124; v. 26.11.1987, BStBl. II 1988, 158 = UR 1988, 126 sowie Abschn. 192 Abs. 13 UStR 2000.

B. Übersicht über den Meinungsstand

Der notwendige Beginn einer wissenschaftlichen Arbeit im Umsatzsteuerrecht mit der Grundlegung der Belastungskonzeption ist darin begründet, dass seit dem ersten deutschen Umsatzsteuergesetz von 1918³² bis heute umstritten ist, ob es sich bei der Umsatzsteuer um eine Verkehrs- oder Verbrauchsteuer handelt. Schon Popitz³³ stellte fest, dass es sich bei der Umsatzsteuer um eine Steuer handelt, die in ihrer wirtschaftlichen Wirkung den Verbrauch oder besser den privaten Verbraucher belastet. Dennoch bemerkte er, dass die wirtschaftliche Wirkung für die Rechtsanwendung irrelevant sei, der Rechtsanwender vielmehr an die juristisch-technische Ausgestaltung der Umsatzsteuer gebunden sei und diese demnach im Sinne einer Verkehrssteuer auszulegen ist.³⁴ Während z.B. Söhn³⁵ die Umsatzsteuer materiell-rechtlich als Verbrauchsteuer beurteilt und darin den Orientierungsmaßstab für den Umgang mit dem Umsatzsteuergesetz sieht, rechtfertigt Philipowski³⁶ mit beachtlichen Argumenten die Berücksichtigung des Verkehrssteuercharakters der Umsatzsteuer bei der Gesetzesauslegung. Das BVerfG sieht die Umsatzsteuer, soweit es sie nicht schlicht als Verkehrssteuer qualifiziert³⁷, „im Schnittpunkt zwischen Verbrauchsteuern und Verkehrssteuern“³⁸. Der BFH³⁹ sieht den Belastungsgrund der Umsatzsteuer unter Berufung auf Herting⁴⁰ in der „wirtschaftlichen Kraft, die sich darin äußert, dass eine Ware oder Leistung Absatz findet“, und rechtfertigt so den Verkehrssteuercharakter, während sich die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes⁴¹ an der Verbrauchsteueridee orientiert. Als übergeordneter Orientierungsmaßstab geht die Fragestellung des Rechtscharakters der Umsatzsteuer nahezu allen materiell-rechtlichen aber auch verfahrensrechtlichen Fragestellungen voraus. Tipke⁴² vertritt z.B. die Ansicht,

³² Gesetz vom 26.7.1918, RGBI. 1918, 779.

³³ Popitz/Grabower/Kloß, UStG, 3.Aufl., 1928, S. 10.

³⁴ Popitz/Grabower/Kloß, UStG, 3.Aufl., 1928, S. 13 f.

³⁵ StuW 1975, S.1 ff.

³⁶ Umsatzsteuerekongress-Bericht 1985, S. 183 ff.

³⁷ BVerfG v. 5.3.1974, BVerfGE 36, 321 (333): „Die Umsatzsteuer knüpft an den formalen Vorgang der Lieferung oder sonstigen Leistung, ohne deren Inhalt zu bewerten.“; vgl. auch BVerfG v. 22.5.1963, BVerfGE 16, 147 (162).

³⁸ BVerfG v. 4.2.1958, BVerfGE 7, 244 (260).

³⁹ BFH v. 25.9.1953, BStBl. III 1953, 332 (334); v. 13.12.1962, BStBl. III 1963, 72 (73); v. 27.6.1968, BStBl. II 1968, 488.

⁴⁰ DStZ 1936, 1263 ff.

⁴¹ EuGH v. 5.5.1982, EuGHE 1982, 1409 = UR 1982, 242; v. 10.7.1985, EuGHE 1985, 2355 = UR 1986, 173; v. 27.6.1989, EuGHE 1989, 1925 = UR 1989, 373; v. 13.7.89, EuGHE 1989, 2671 = UR 1990, 362.

⁴² DStR 1983, 595 (597). Die Frage der effektiven Überwälzbarkeit wird bei Steuersatzänderungen besonders aktuell. Steuersatzänderungen haben gezeigt, dass eine sofortige Überwälzung nicht immer gelungen ist. (Vgl. hierzu Theile, Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, StuW 1996, 154 (159 ff.) m.w.N.) Hieraus aber Rückschlüsse auf die gesetzgeberische Intention zu ziehen, ist m.E. verfehlt. Sowenig der Verbraucher von Rechts wegen einen Anspruch auf Weitergabe von Kostensenkungen im Preis hat, hat der Unternehmer einen Anspruch darauf, dass ihm nach einer Steuersatzerhöhung eine ungeschmälerete Güternachfrage zur Fortsetzung seines bisherigen Gewinns zur Verfügung steht.

einem Unternehmer, dem die Überwälzung der Steuer nicht gelingt, müsse die geschuldete Umsatzsteuer aus Billigkeitsgründen erlassen werden. Stadie⁴³ folgert aus dem Verbrauchsteuercharakter eine völlige Unbeachtlichkeit der zivilrechtlichen Würdigung des Sachverhalts für die steuerrechtliche Beurteilung, um eine am Gleichheitssatz orientierte Besteuerung zu gewährleisten. Weiter fordert er eine verbrauchsteuerkonforme Auslegung der Eigenverbrauchstatbestände.⁴⁴ D.h., nur solche Aufwendungen sollen der Umsatzsteuer unterworfen werden, die zuvor durch den Vorsteuerabzug entlastet worden sind.⁴⁵ Philipowski diskutiert die Grundsatzfrage ohne konkrete Schlussfolgerungen zu ziehen.

Grundsätzlich wird mit der Qualifikation der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer oft die Forderung nach Steuergerechtigkeit erhoben und der Verbrauchsteuergedanke als Vehikel zu „gerechten“ Besteuerungsergebnissen benutzt. Insofern soll auf die Auffassung Tipkes eingegangen werden, der die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer versteht, da er die Klassifizierung der Umsatzsteuer maßgeblich mit der Frage der Steuergerechtigkeit verbindet. Dieser Ansatz findet sich nicht nur in einem der bedeutendsten Lehrbücher des Steuerrechts⁴⁶ wieder, sondern fand auch Eingang in mehrere wissenschaftliche Arbeiten⁴⁷, die sich zumindest mittelbar mit der Frage des Steuertypus der Umsatzsteuer beschäftigen. Man kann wohl davon ausgehen, dass Tipke mit seiner Auffassung die herrschende Meinung geprägt hat.

C. Tipke: Die Rechtfertigung der Umsatzsteuer - ein Ansatz für deren rechtliche Klassifikation ?

Nach Tipke⁴⁸ ist eine Steuer nicht schon dann gerechtfertigt, wenn sie geeignet ist, zur Deckung des notwendigen Finanzbedarfs beizutragen, sondern nur, wenn sie auf sachgerechten Prinzipien beruht, etwa dem Leistungsfähigkeitsprinzip. „Wer behauptet, eine Steuer sei schon gerechtfertigt, wenn sie geeignet und erforderlich sei, notwendigen Finanzbedarf zu decken, versteht unter rechtfertigen wahrscheinlich etwas anderes als gerecht begründen.“⁴⁹ „Auch Steuergerechtig-

⁴³ Rau/Dürrwächter, UStG, Einf., Anm. 92.

⁴⁴ Zwar wurden die gesetzlichen Eigenverbrauchstatbestände des § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 aufgehoben und an deren Stelle in Anlehnung an Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 der 6. RL-EG die Fiktionstatbestände des § 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG in das UStG neu aufgenommen. Zur Vereinfachung der Terminologie wird in dieser Arbeit weiterhin der Begriff des Eigenverbrauches verwendet. Gleichwohl wäre es richtiger, im folgenden von „unentgeltlichen Wertabgaben“ zu sprechen, denn es werden nunmehr auch unentgeltliche Wertabgaben aus unternehmerischen Gründen, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster, der Umsatzsteuer unterworfen.

⁴⁵ Stadie in: Rau/Dürrwächter, Einf., Anm. 111 ff.

⁴⁶ Siehe Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 1.

⁴⁷ So etwa die Arbeiten von Tehler, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer; Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer und Brock, Die Umsatzsteuerbarkeit betrieblicher Sozialzuwendungen.

⁴⁸ Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 887.

⁴⁹ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 887; ders. StuW 1992, 103 (103).

keit beruht auf sachgerechten Prinzipien.“⁵⁰ „Steuergesetze, die diese Prinzipien verletzen, verletzen die Gerechtigkeit.“⁵¹ Tipke geht davon aus, dass eine Steuer bezüglich der Quelle, aus der sie schöpft (Steuergut), einem gerechten Verteilungsprinzip unterliegen muss. Zudem muss sich die Steuerquelle an sich rechtfertigen lassen. Maßstab der Beurteilung könne hier nur das Leistungsfähigkeitsprinzip sein.⁵² Ein anderes sachgerechtes und zugleich der Verfassung durchgehend gerecht werdendes Prinzip sei nicht in Sicht.⁵³ Die unterschiedlichsten Tatbestandsmerkmale des Steuersystems in seiner Gesamtheit dürften nicht den Blick dafür verstellen, dass die Steuer stets einen Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit belasten will, entweder Einkommen, Vermögen oder Konsum.⁵⁴ Tipke bezieht sich insbesondere auf den systemorientierten Ansatz von Canaris.⁵⁵ In diesem Sinne wird die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als eine erste Konkretisierung der Gerechtigkeitsidee verstanden, welche in Form einer Leitlinie weiterer Konkretisierung durch den Gesetzgeber bedarf. Diese Konkretisierungsentscheidungen bilden einen Vorgang, der systematisch geordnet sein muss. Der Gesetzgeber hat innerhalb des durch die Konkretisierung abgesteckten Rahmens seine Entscheidungen zu treffen, wobei einmal getroffene Grundentscheidungen den Gesetzgeber in der weiteren Ausfüllung binden. Er sei gehalten, einmal getroffene Wertungen konsequent wieder aufzunehmen, sie bis in alle Einzelfolgerungen zu Ende zu denken und sie nur sinnvoll, d.h. aus sachlichem Anlass zu durchbrechen.⁵⁶

Eine solche Gerechtigkeitsqualität sei bei den Verkehrsteuern nicht nachzuweisen, weshalb Tipke nachhaltig deren Abschaffung fordert.⁵⁷ „Auch den neben der Umsatzsteuer erhobenen speziellen Verbrauchsteuern liegen keine konsequenten Regeln zugrunde.“⁵⁸ „Der (speziellen, Verf.) Verbrauchbesteuerung liegt keine einsichtige Regel und keine Konsequenz zugrunde. Sie erfasst nur wenige Lebensmittel (z.B. nicht Brot, ...), nur einen Teil der Genussmittel (z.B. nicht Wein, ...), nur wenige Verbrauchs- und Gebrauchsgegenstände, nicht hingegen Luxusgüter (z.B. nicht Pelze, ...), nicht Renommiergüter wie etwa Sportflugzeuge, Sportwagen, Reitpferde, nicht das Halten von Privatchauffeuren, Dienern oder Dienstboten. Die Auswahl ist rational nicht zu begründen.“⁵⁹ Lediglich eine allgemeine Verbrauchsteuer, die in der Art und Weise progressiv ist, dass sie den

⁵⁰ C. Sullivan, *The Tax on Value Added*, New York/London, 1966, S. 151; zitiert nach Tipke, *Steuerrechtsordnung*, Bd. II, S. 887 (Fn. 1).

⁵¹ Tipke, *Steuerrechtsordnung*, Bd. II, S. 887.

⁵² Tipke, *Steuerrechtsordnung*, Bd. II, S. 888.

⁵³ Tipke, *Steuerrechtsordnung*, Bd. I, S. 481.

⁵⁴ Lang in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, § 7 Rz. 24.

⁵⁵ Hierzu Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*; Larenz/Canaris, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, S. 263 – 318.

⁵⁶ Tipke, *StuW* 1971, 1 (6).

⁵⁷ Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, S. 104; ebenfalls Reiß in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, § 15 Rzn. 2, 25.

⁵⁸ Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, S. 105.

⁵⁹ Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, S. 106; vgl. auch Reiß, *DStJG* 13, 1990, S. 3 ff. (19).

lebensnotwendigen Bedarf von der Steuer freistellt und die übrigen Güter je nach dem Grad ihres Luxuscharakters besteuert, sei gerecht und damit gerechtfertigt.⁶⁰

Diese Begründung des Verbrauchsteuercharakters der Umsatzsteuer gleicht aber letztlich einem Zirkelschluss. Tipke fordert Gerechtigkeit im Steuersystem. Er fordert Gerechtigkeit auch für die Umsatzsteuer, stellt aber gleichzeitig fest, dass er Verkehrssteuern und spezielle Verbrauchsteuern für nicht zu rechtfertigen hält. Um die Umsatzsteuer demnach überhaupt rechtfertigen zu können, bleibt nichts anderes übrig, als sie als allgemeine Verbrauchsteuer zu titulieren.

Um keinen falschen Eindruck aufkommen zu lassen, es geht an dieser Stelle der Arbeit nicht darum, sich gegen die Verbrauchsteueridee auszusprechen. Lediglich die Art und Weise der Ableitung erscheint in mehrfacher Hinsicht angreifbar. Die Gerechtigkeit im Steuerrecht ist ein traditionell umstrittenes Thema der Steuerrechtswissenschaft⁶¹ und benachbarter wissenschaftlicher Disziplinen⁶². Als sachgerechtes Prinzip, um eine gerechte Besteuerung zu erreichen, wird im allgemeinen das Leistungsfähigkeitsprinzip erachtet.⁶³ Tipke erachtet Verstöße gegen den Grundsatz der Leistungsfähigkeit als Verstöße gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Hierzu aber wäre zunächst der allgemeine Nachweis zu führen, dass dem Leistungsfähigkeitsprinzip Verfassungsrang gebührt.⁶⁴ Da der Gleichheitssatz Ausfluss der Gerechtigkeitsidee sei, sei es nur folgerichtig, seine - dem rechtsphilosophischen Bereich entlehnten - Gerechtigkeitsvorstellungen auch dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz zugrunde zu legen.⁶⁵ Diese Vorgehensweise aber erscheint methodisch verfehlt. Es kann kein in Form eines allgemeinen Rechtssatzes formuliertes Leistungsfähigkeitsprinzip an die Grundrechte zur Auslegung herangetragen werden; es müssen vielmehr umgekehrt die Grundrechte im Lichte des entwickelten Wertverständnisses ausgelegt werden.⁶⁶ Da es eine absolute Gerechtigkeit aufgrund der individuellen Vorstellungen des konkreten Betrachters nicht gibt, kann der Gleichheitssatz nur an einem negativen Standard orientiert sein.⁶⁷ Dieses Verständnis im Umgang mit dem Gleichheitssatz im Steuerrecht liegt auch der Rechtsprechung des BVerfG⁶⁸ zugrunde. Zwar besteht kein Zweifel daran, dass Art. 3 Abs. 1 GG auch den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Gerechtigkeit bindet, die ständige Rechtsprechung des BVerfG ist jedoch zweifellos

⁶⁰ Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 108; ders., StuW 1992, 103 (103).

⁶¹ Vgl. Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis; Walz, Steuergerechtigkeit; Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung.

⁶² Zu Ansätzen der Steuergerechtigkeit aus Sicht der Finanzwissenschaft vgl. Musgrave/Musgrave/Kulmer, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 2, S. 10 ff.

⁶³ So auch BVerfG v. 22.2.1984, BVerfGE 66, 214 (223): "Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird.;" vgl. auch Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 43 ff.

⁶⁴ So Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 338.

⁶⁵ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 344.

⁶⁶ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 155.

⁶⁷ Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 338.

⁶⁸ Das BVerfG wendet Art. 3 Abs. 1 GG als Willkürverbot für den allgemeinen wie für den Steuergesetzgeber gleichermaßen an; vgl. BVerfG v. 17.1.1957, BVerfGE 6, 55 (77); BVerfG v. 16.5.1961, BVerfGE 12, 341 (349); BVerfG v. 15.12.1970, BVerfGE 29, 402 (412); BVerfG v. 9.2.1972, BVerfGE 32, 333 (339).

durch eine restriktive Interpretation des Gleichheitsgrundsatzes gekennzeichnet. Bei der Überprüfung eines Gesetzes auf seine Vereinbarkeit mit Art. 3 GG hat das BVerfG nur die Einhaltung der Grenzen der Willkür zu überprüfen, nicht aber, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden hat.⁶⁹ Eine durchgängig am Grundsatz der Gerechtigkeit orientierte Rechtsanwendung, wie sie von Tipke gefordert wird, ist vom Gleichheitssatz nicht gedeckt und läuft Gefahr, den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit (Art. 20 Abs. 3 GG) zu unterlaufen. Das verfassungsmäßige Gesetzmäßigkeitsprinzip, in seinen Ausformungen als Vorrang des Gesetzes und als Vorbehalt des Gesetzes, bindet den steuerlichen Rechtsanwender zwingend an das anzuwendende Gesetz und lässt das subjektive Rechtsgefühl der Beteiligten in den Hintergrund treten.

Über diese verfassungsrechtlichen Aspekte hinaus ist die Wertungsabfolge Tipkes in ihrem Aufbau inkonsequent. Er rechtfertigt die Umsatzsteuer nicht, weil sie eine Verbrauchsteuer ist, sondern er kommt zu dem Ergebnis, dass sie eine Verbrauchsteuer sein muss, um sie rechtfertigen zu können. Auch die Zugrundelegung des Leistungsfähigkeitsprinzips als ein, das gesamte materielle Steuerrecht zwingend beherrschendes Fundamentalprinzip stößt auf Bedenken. Tipke stellt das Leistungsfähigkeitspostulat als allumfassendes Fundamentalprinzip an den Anfang seiner Gedankenführung, um es durch konsequente Reduktion in die einzelnen Steuergesetze hinein zu projizieren. Er unterstellt damit dem Gesetzgeber eine Wertentscheidung, die in der Art nicht zwingend ist. Anders als Art. 134 Weimarer Verfassung enthält die geltende Verfassung keinen ausdrücklichen Hinweis auf eine leistungsgerechte Besteuerung. Es besteht zwar kein Zweifel daran, dass der Gesetzgeber an den sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Grundsatz der Gerechtigkeit gebunden ist, doch ist der Kern dieser Norm nicht darin zu sehen, einen positiven Standard zu erreichen, sondern einen negativen zu verhindern. Obwohl das BVerfG derzeit an die Beachtung der Leistungsfähigkeit strengere Maßstäbe anlegt, bleibt der Grundsatz, dass Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber Gestaltungsfreiheit bis zur Grenze der Willkür gewährt.⁷⁰ Tipke verstößt damit elementar gegen die allgemeinen Grundsätze der Auslegung. Anstatt ausgehend vom geschriebenen Text den objektivierten Willen des Gesetzgebers zu erforschen, zwingt er dem Gesetzgeber seine eigenen Wertvorstellungen über ein gerechtes Steuersystem auf, indem er diese Wertvorstellungen in die Steuergesetze hineinträgt.

Um der weiteren Diskussion eine Grundlage zu verleihen, werden zunächst die Begriffe Verkehr- und Verbrauchsteuer beleuchtet. Dies erscheint gerechtfertigt, da zum einen keine Einigkeit über den Gehalt dieser Termini zu be-

⁶⁹ BVerfG v. 9.7.1969, BVerfGE 26, 302 (310); v. 18.5.1971, BVerfGE 31, 119 (130); v. 10.12.1985, BVerfGE 71, 255 (271); v. 19.2.1991, BVerfGE 83, 395 (401); v. 8.10.1991, BVerfGE 84, 348 (359).

⁷⁰ BVerfG v. 22.2.1984, BVerfGE 66, 214 = BStBl. II 1984, 357; v. 4.10.1984, BVerfGE 67, 290 = BStBl. II 1985, 22; v. 17.10.1984, BVerfGE 68, 143; v. 19.3.1993, JZ 1993, 306.

stehen scheint. Zum anderen sollen die Schlussfolgerungen, die aus der Einreihung unter einen dieser Steuertypen gezogen werden, untersucht werden.

D. Belastungswirkung und technische Ausgestaltung anerkannter Verkehrs- und Verbrauchsteuern

1. Der Steuertyp der Verkehrsteuern

Neben der Unterscheidung direkter und indirekter Steuern findet sich im wissenschaftlichen Sprachgebrauch und in der Praxis der Finanzverwaltung eine am Gegenstand der Besteuerung orientierte Gliederung in Besitz-, Verkehrs- und Verbrauchsteuern, wobei häufig Besitz- und Verkehrsteuern einerseits und Verbrauchsteuern und Zölle andererseits zusammengefasst werden.⁷¹ Der Begriff der Verkehrsteuern ist zwar im Grundgesetz⁷² und in der Abgabenordnung⁷³ zu finden, eine Definition hingegen fehlt; vielmehr wird der Begriff als gegeben vorausgesetzt. Er wurde im wesentlichen von der Finanzwissenschaft entwickelt und im allgemeinen als solche Steuern verstanden, „die an die Vorgänge des Verkehrs anknüpfen“.⁷⁴ Dieses Verständnis wurde vom Gesetzgeber (vgl. § 139 AO) und der Rechtsprechung⁷⁵ übernommen. Nach dem BVerfG handelt es sich bei den Verkehrsteuern um solche Steuern, die an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpfen.⁷⁶ Die unterschiedliche Anknüpfung an Vorgänge des Rechtsverkehrs sowie an Akte des technischen (realen) Verkehrs hatte dabei zur Unterscheidung von Rechtsverkehrs- und Realverkehrsteuern geführt.⁷⁷ Heute versteht man unter den Verkehrsteuern nur noch die Rechtsverkehrssteuern.⁷⁸

Beleuchtet man die Belastungswirkung der Verkehrsteuern, so lässt sich folgendes feststellen: Die Verkehrssteuergesetze treffen unterschiedliche Regelungen bezüglich des Steuerschuldners. Philipowski⁷⁹ teilt die Verkehrsteuern zweckmäßig danach auf, ob an den steuerbegründenden Tatbeständen ein „spezialisierte Unternehmer“ oder „gleichrangige Vertragspartner“ beteiligt sind. „Gleichrangige Vertragspartner“ liegen im Bereich der Grunderwerbsteuer bei Erwerbsgeschäften kraft Vertrages (§ 1 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 5-7 GrEStG) vor. In die-

⁷¹ Z.B für die Verjährungsfrist nach § 169 Abs. 2 AO und die Aufhebung und Änderung nach § 172 Abs. 1 AO.

⁷² Siehe Art. 106 - 108 GG.

⁷³ Siehe §§ 169 Abs. 2, 172 Abs. 1 AO.

⁷⁴ Schmolders in: Strickbrodt/u.a. (Hrsg.), Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, S. 1519.

⁷⁵ Vgl. BFH v. 30.4.1953, BStBl. III 1953, 183 (188).

⁷⁶ BVerfG v. 7.5.1963, BVerfGE, 16, 64 (73).

⁷⁷ Flämig in: Strickbrodt/u.a. (Hrsg.), Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, S. 1520. Rechtsverkehrssteuern sind: Grunderwerbsteuer, Versicherungs-, Feuer-, Rennwett- und Lotteriesteuer und Wechselsteuer. Realverkehrsteuer ist die Kraftfahrzeugsteuer.

⁷⁸ So Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 932.

⁷⁹ Umsatzsteuerekongress-Bericht 1985, 183 (192 ff.).

sem Falle sind beide Vertragsteile nach § 13 Nr. 1 GrEStG Steuerschuldner und tragen die Steuerschuld mangels abweichender Vereinbarung als Gesamtschuldner zu gleichen Teilen (§§ 421, 426 BGB). Es dürfte allerdings in der Praxis der Regelfall sein, dass der Erwerber sich vertraglich verpflichtet, die Steuer zu zahlen. Der Gesetzgeber überlässt es hier den Beteiligten, auszumachen, wer die Steuerlast offen oder verdeckt trägt. Anders ist die Rechtslage bei der Versicherungsteuer. Hier hat der Gesetzgeber den Versicherungsnehmer zum Steuerschuldner erklärt (§ 7 Abs. 1 S. 1 VersStG). Wie im Lohnsteuerrecht (vgl. § 38 EStG) wird der „spezialisierte“ Versicherer zum Haftenden für die Steuerschuld gemacht, der die Steuer für Rechnung des Versicherungsnehmers zu entrichten hat (§ 7 Abs. 1 S. 2, 3 VersStG). Der Versicherer ist zwar zur Abführung der Steuer verpflichtet, zahlt aber für Rechnung des Versicherungsnehmers und hat daher einen zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch (§ 7 Abs. 4 VersStG). Der Gesetzgeber sichert dadurch die Überwälzung der Steuer, womit der klare Wille einer Besteuerung des Verbrauchers zu Tage kommt. Die wirtschaftliche Wirkung der Versicherungsteuer steht der allgemein anerkannten Klassifizierung als Verkehrssteuer aber offensichtlich nicht entgegen.⁸⁰ Dieses Ergebnis ist bei anderen Verkehrssteuern zwar nicht in diesem Maße offensichtlich. Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass sämtliche Verkehrssteuern in ihrer Wirkung letztlich den Verbrauch oder Aufwand und damit die Einkommensverwendung belasten.⁸¹

2. Der Steuertyp der Verbrauchsteuern

Das Grundgesetz enthält keine Legaldefinition des Verbrauchsteuerbegriffs, obwohl es ihn im Rahmen der Regelungen zur Ertrags- (Art. 106 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 6 GG) und Verwaltungshoheit (Art. 108 Abs. 1 GG) verwendet. Der Terminus ist weder in der Abgabenordnung noch in den einzelnen Steuergesetzen geregelt.⁸² Im finanzwissenschaftlichen Zusammenhang soll der Begriff „Verbrauchsteuer“ schließlich nur noch historisch zu rechtfertigen sein.⁸³ Steuerbegründender Tatbestand ist bei den Verbrauchsteuern (die Umsatzsteuer außer Acht gelassen) nicht etwa der Verbrauchsvorgang an sich. Anknüpfungsmoment dieser Steuern ist stets der Übergang einer Ware vom steuerlich (zollrechtlich) gebundenen Bereich in den freien Bereich.⁸⁴ Die Besteuerung erfasst also nie den Verbrauch an sich, sondern immer die Verbrauchsgüter auf ihrem Weg dort hin. Diese indirekte Vorgehensweise bei der Verbrauchsbesteuerung ist notwendig,

⁸⁰ Als Verkehrssteuer qualifiziert sie z.B. Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 15 Rz. 25 f.

⁸¹ Flämig in: Strickbrodt/u.a. (Hrsg.), Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, S. 1520.

⁸² Vgl. Birk/Förster, DB 1985, Beilage 17, S. 1.

⁸³ So Hansmeyer in: Neumark (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 709 (716).

⁸⁴ Die Hersteller haben Buchführungs- und Anmeldepflichten, sie müssen besondere Bücher führen. Die aus dem Herstellungsbetrieb entfernten Gegenstände sind periodisch, in aller Regel monatlich, der Zollstelle anzumelden. Vgl. Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, §16 Rz. 15; vgl. auch BVerfG v. 7.5.1963, BVerfGE 16, 64 (74).

um ein praktikables, lückenloses und damit den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleistendes System zu erreichen.⁸⁵

Betrachtet man wiederum die Belastungswirkung der Verbrauchsteuern, so ergibt sich ein ganz ähnliches Bild wie bei den Verkehrsteuern. Steuerschuldner sind die Hersteller und Importeure. Die Steuer geht in deren Kostenkalkulation ein, und sie werden versuchen, sie über den Preis auf den Abnehmer überzuwälzen.⁸⁶ Einen sichernden Mechanismus, der die Überwälzung garantiert, hält der Gesetzgeber offensichtlich nicht für notwendig. Er geht wohl im Regelfall von einer Belastung des Endverbrauchers aus; sollte die Überwälzung mal nicht gelingen, scheint ihm dies gleichgültig zu sein.⁸⁷

3. Ökonomisch fundierte Ansätze

Diese kurze Analyse zeigt, dass es für den Juristen wenig Sinn macht, Verkehrs- oder Verbrauchsteuern nach deren juristisch-technischer Ausgestaltung oder deren effektiver Belastungswirkung einzuteilen. Beide Steuertypen knüpfen aus Gründen der Praktikabilität an Rechtsverkehrsakte oder Realverkehrsakte an. Dies ist notwendig, da eine direkte Erfassung des Verbrauchs weder praktikierbar noch kontrollierbar erscheint. Auch ist beiden Steuerarten zumindest vordergründig gemein, dass sie letztlich vom Endverbraucher zu tragen sind.

Doch wird gerade letzteres Argument unter ökonomischen Aspekten selbst für die Umsatzsteuer zum Teil in das Gegenteil verkehrt. Um von einer Verbrauchsbesteuerung zu sprechen, sei es notwendig, dass die bei den Unternehmen erhobenen Steuern auf die Nichtunternehmer überwälzt werden. Dies ist jedoch nicht selbstverständlich. Vielmehr handelte es sich bei der vom historischen (Umsatzsteuer-)Gesetzgeber gewollten Steuerüberwälzung um einen „frommen Wunschtraum“⁸⁸, der heute seine konkrete Ausgestaltung im offenen Steuerausweis erfährt. Trotz des im Gesetz angelegten Überwälzungsmechanismus wird die angebliche Absicht des Gesetzgebers als bloßes Wunschdenken in Zweifel gezogen, „fußend auf einer mangelhaften ökonomischen Analyse des Steuerrechts“⁸⁹. So war es zuletzt Theile⁹⁰, der anhand einer ceteris-paribus Analyse monopolistischer Marktstrukturen vorzuführen versuchte, dass die Verbrauchsteuervorstellung im Umsatzsteuerrecht jeglicher Grundlage entbehre. Bei der Belastungswirkung einer Steuer ist allerdings streng zwischen dem Ort der gesetzlichen Inzidenz und dem endgültigen Ruhepunkt einer Steuerbelastung,

⁸⁵ Ebenso Söhn, *StuW* 1975, 1, (3).

⁸⁶ So Winkler in: Strickbrodt/u.a. (Hrsg.), *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, S. 1495.

⁸⁷ Ebenso Philipowski, *Umsatzsteuernkongress-Bericht* 1985, S. 183 (196).

⁸⁸ Schneider, *Grundzüge der Unternehmensbesteuerung*, S. 13.

⁸⁹ Schneider, *Grundzüge der Unternehmensbesteuerung*, S. 225; ebenso Theile, *StuW* 1996, 154 (161).

⁹⁰ *StuW* 1996, 154 (162).

dem Ort der ökonomischen Inzidenz zu unterscheiden.⁹¹ Es ist augenscheinlich, dass für wirtschaftspolitische Überlegungen die ökonomische Inzidenz, also die Lastenverteilung nach gesamtwirtschaftlicher Überwälzung von Bedeutung ist. Fraglich allerdings ist, welche Schlüsse der Jurist aus jenen gewonnenen ökonomischen Erkenntnissen zu ziehen hat. Es ist wohl unstrittig, dass sich die ökonomische Wirkung einer Besteuerung nicht auf die unmittelbar oder mittelbar im jeweiligen Gesetz intendierte Belastung beschränkt, sondern, dass der Eingriff des Staates zur Änderung fundamentaler gesamtwirtschaftlicher Daten wie Beschäftigung, Inflation und Wachstum und zur Verzerrung individueller Pläne führt.⁹² Allerdings können diese ökonomischen Erkenntnisse keine Beachtung in der Rechtsanwendung beanspruchen. Schon Popitz⁹³ verlangte vom Rechtsanwender einen von den finanzwissenschaftlichen Erkenntnissen abweichenden Standpunkt. Es komme nur auf den juristisch-technischen Aufbau des Gesetzes an, um die Zugehörigkeit einer Steuer zu den Verkehr- oder Verbrauchsteuern zu entscheiden.

Zu beachten ist, dass es sich auch bei der Kategorisierung der Umsatzsteuer letztlich um ein Auslegungsproblem handelt. Gegenstand der Auslegung ist nicht eine einzelne Norm, sondern die nächsthöhere Sinneinheit, das Gesetz als Ganzes.⁹⁴ Es ist der Sinn des Gesetzes zu erforschen, um diesen dann einer sinnvollen Auslegung von Einzelnormen zugrunde zu legen. Anders als bei der Auslegung von Willenserklärungen im Privatrecht, bei der der tatsächliche Wille des Erklärenden zu erforschen ist (§ 133 BGB), ist für die Auslegung von Gesetzen charakteristisch, den „objektivierten Willen“ des Gesetzgebers zu ermitteln, wie er in dem Wortlaut des Gesetzestextes erkennbar Ausdruck gefunden hat. Dieses Auslegungsverständnis lässt sich, ungeachtet des Gebotes der Planbarkeit und Berechenbarkeit des Steuerzugriffs, letztlich aus dem demokratischen Gesetzgebungsverfahren ableiten. Die Beteiligten haben nur dem Text eines jeweiligen Gesetzes zugestimmt, nicht aber einer Gesetzesbegründung. Offen bleibt auch, was sie sich als dessen Bedeutung vorgestellt haben und was in bezug auf die Bedeutung des Textes der Erklärungswille des Einzelnen war.⁹⁵ Insofern kann die wirtschaftliche Belastungswirkung in die Sinnfindung eines Steuergesetzes nur dann Eingang finden, wenn diese auch im Gesetzestext erkennbar Niederschlag gefunden hat.⁹⁶ Spekulationen darüber, wer die Umsatzsteuer letztendlich trägt, sind für den Rechtsanwender irrelevant. Die Kategorisierung des UStG kann sich nur an der materiell-rechtlichen Ausgestaltung des Gesetzes orientieren.

⁹¹ Hierzu siehe Musgrave/Musgrave/Kulmer, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 2, S. 39 ff. (41).

⁹² Statt vieler: Musgrave/Musgrave/Kulmer, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 2, S. 36-124.

⁹³ Popitz/Grabower/Kloß, UStG, 3. Aufl. 1928, S. 13.

⁹⁴ Zum Gegenstand der Auslegung vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 221 ff.

⁹⁵ So Boruttau/Egly/Sigloch, GrEStG, 13. Aufl., Vorbemerkung Rz. 741 (in 14. Aufl. nicht mehr enthalten).

⁹⁶ BVerfG v. 15.12.1959, BVerfGE 10, 234 (244); v. 17.5.1960, BVerfGE 11, 126 (130); BFH v. 6.12.1974, BFHE 114, 261 (263) = BStBl. II 1975, 189; v. 12.2.1980, BFHE 130, 233 (237) = BStBl. II 1980, 459.

E. Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer

1. Konzeptioneller Ansatz der Begründung

Wie bereits erörtert, können die Begründungsversuche Tipkes aus dem Lichte der Steuergerechtigkeit nicht überzeugen. Den Verkehrsteuerapologeten ist zwar zuzustimmen, dass das Umsatzsteuerrecht in seinem Haupttatbestand an Akte des Rechtsverkehrs anknüpft, doch gibt es keinen Grund, warum dies den Verbrauchsteuercharakter ausschließen soll. Jede Verbrauchsteuer besteuert auf indirektem Wege die Güter auf ihrem Weg zum Verbraucher. Die Systematik der speziellen Verbrauchsteuern, den Steuertatbestand im Ausscheiden der Waren aus dem steuerlichen Nexus zu setzen, ist bei einer allgemeinen Verbrauchsteuer nicht durchführbar, schon deshalb nicht, weil auch Dienstleistungen erfasst werden sollen. Es bleibt demnach keine andere Lösung, als an den Leistungstransfer anzuknüpfen.

Es stellt sich allerdings die Frage, worin der teleologische Orientierungsmaßstab der Umsatzsteuer zu sehen ist. Dem Juristen stehen nach der herkömmlichen Methodenlehre vier Auslegungskriterien zur Verfügung, um Verständnis über den Sinn einer Norm zu erlangen. Zurückgehend auf Savigny, den Mitbegründer der „historischen Rechtsschule“, unterscheidet man traditionell das „grammatikalische“, das „historische“, das „systematische“ und das „logische“ Element der Auslegung.⁹⁷ Während die ersten drei Elemente im allgemeinen formal konstruktiv wirksam sind, ist es die Eigenart der (teleo)logischen Auslegung, dem immanenten Zweck des Gesetzes Berücksichtigung zu verschaffen. Hinterfragt man im Bereich der klassischen, auf Einnahmeerzielung gerichteten Besteuerungstatbestände den Normzweck, so liegt dieser per Gesetz (vgl. § 3 Abs. 1 S. 1 AO) darin, den Finanzbedarf der öffentlichen Haushalte zu decken. Eine durchgängige Berücksichtigung dieses Zwecks müsste immer zu jenen Auslegungsergebnissen führen, die der öffentlichen Hand zu größtmöglichen Einnahmen verhelfen.⁹⁸ Die teleologische Auslegungsmaxime hieße stets „in dubio pro fisco“.⁹⁹ Die Teleologie von Steuergesetzen muss demnach eine andere sein. Für Tipke ist der Zweck, um den es bei der teleologischen Auslegung geht, „identisch mit dem Prinzip, der Wertung, der ratio, der Leitidee, der Motivation, der Sachgesetzlichkeit, dem Telos, dem Plan, der (die, das) einem Gesetz und seinen einzelnen Gesetzestatbeständen zugrunde liegt“¹⁰⁰, um „die Gesamtsteuerlast nach einem bestimmten Maßstab auf die einzelnen Steuerpflichtigen zu verteilen“.¹⁰¹

⁹⁷ Siehe Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 251 m.N.

⁹⁸ Vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 278.

⁹⁹ Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 127.

¹⁰⁰ Tipke, Steuerrecht, 8. Aufl., 1981, § 8, 2; zitiert nach Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 128, Fn. 109; vgl. auch Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 111.

¹⁰¹ Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rz. 54.

Philipowski¹⁰² führt dagegen aus, es könne nicht Aufgabe der Rechtswissenschaft sein, Aussagen über das „Wesen der Dinge“ zu machen. Worauf es ankomme, sei, den Inhalt von gesetzlichen Begriffen und Normen zu klären und festzustellen, welche Rechtsfolgen sich aus einem bestimmten Sachverhalt ergeben. Für den Steuerrechtler könne die Frage, ob die Umsatzsteuer eine Verbrauch- oder Verkehrsteuer sei, nur bedeuten: Ähneln die Merkmale „Steuertatbestände, Steuermaßstäbe, Steuerwirkungen“, die bei der Umsatzsteuer zu finden sind, mehr den vergleichbaren Merkmalen der Verbrauchsteuern oder denen der Verkehrssteuern? In seiner rechtsvergleichenden Darstellung der Umsatzsteuer zu anderen Steuergesetzen verlässt Philipowski den Bereich der teleologischen Auslegungsmethode. Er vergleicht Bestandteile des äußeren Systems, der formalen Konstruktion des Umsatzsteuerrechts mit anderen Gesetzen. Das äußere System hat für sich allein jedoch nur einen geringen materiellen Erkenntniswert, es ist einer sinngerechten Erfassung der Institutionen der Rechtsordnung sogar eher hinderlich.¹⁰³ Eigenart der teleologischen Auslegung ist, den materiellen Inhalt eines Rechtsstoffes, das innere System zu erforschen.

Die allgegenwärtigen Stellungnahmen, die Umsatzsteuer sei in ihrer gesetzestechnischen Ausgestaltung eine Verkehrsteuer, in ihrer Wirkung jedoch eine Verbrauchsteuer, sie stelle eine in die juristische Form einer Verkehrsteuer gekleidete allgemeine Verbrauchsteuer dar, sei steuerrechtlich als Verkehrsteuer konzipiert, weil sie an Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpfe, werde aber der wirtschaftlichen und auch der politischen Betrachtungsweise nach meist als Verbrauchsteuer größten Stils behandelt, zeigen sehr deutlich die unterschiedlichen Ansätze bei der Auslegung der Umsatzsteuer. Während die Verkehrssteuervertreter am äußeren formalen System festhalten, stellen die Verbrauchsteuerbefürworter maßgeblich auf das innere System, die Leitidee der Umsatzsteuer ab. Der Meinungsstreit über den Rechtscharakter und den Auslegungsmaßstab der Umsatzsteuer lässt sich damit auf die allgemeine Frage des Verhältnisses der Auslegungsmethoden zueinander reduzieren. Schon Savigny¹⁰⁴ hat darauf hingewiesen, dass es sich bei dem Katalog der Auslegungselemente nicht um einander ausschließende Arten handle, sondern um „verschiedene Tätigkeiten, die vereinigt werden müssen, wenn die Auslegung gelingen soll“. Der sog. Methodensynkretismus ist auch heute noch allgemeine Auffassung.¹⁰⁵ Das Rangverhältnis der einzelnen Methoden zueinander ist jedoch umstritten. Eine Meinung¹⁰⁶ geht davon aus, die Auslegungskriterien stünden in keinem festen Verhältnis zueinander, allerdings auch nicht beziehungslos nebeneinander, sondern müssten in ihrer Ver-

¹⁰² Umsatzsteuerkongress-Bericht 1985, S. 183 (185).

¹⁰³ Vgl. Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, S. 19 f.

¹⁰⁴ Savigny, System des heutigen römischen Rechts, Bd. I, S. 213 f., zitiert nach Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 136, Fn. 147.

¹⁰⁵ Z.B. Fikentscher, Methoden des Rechts, Bd. III, S. 684; Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 163 ff.; vgl. auch BVerfG v. 17.5.1960, BVerfGE 11, 126 (130); v. 19.6.1973, BVerfGE 35, 263 (279).

¹⁰⁶ Vgl. Esser, Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts, S. 122 ff.; Fikentscher, Methoden des Rechts, Bd. III, S. 684.

schiedenheit der Funktion im Einzelfall gesehen werden. Eine andere Meinung¹⁰⁷ räumt dem teleologischen Element generellen Vorrang ein, während den anderen Elementen eine Hilfsfunktion zukommen soll. Crezelius¹⁰⁸ kommt in seiner Untersuchung zur Rechtsanwendung im Steuerrecht zu dem Ergebnis, dass historisch-subjektive Elemente, die in der Judikatur des RFH noch eine große Rolle gespielt haben, vom BFH zugunsten objektiv-teleologischer Kriterien vernachlässigt werden. Objektiv-teleologischer Natur sind jedoch beide Elemente, das systematische und das teleologische. Der BFH¹⁰⁹ stellt in seiner Rechtsprechung zwar das teleologische Element in den Vordergrund, hat indessen aber mehrfach unter Berufung auf Herting¹¹⁰ betont, dass der Belastungsgrund der Umsatzsteuer in der „wirtschaftlichen Kraft, die sich darin äußert, dass eine Ware Absatz findet“, zu sehen sei. Insbesondere Tipke¹¹¹ tritt dieser Rechtsprechung vehement gegenüber, indem „nichts ... falscher (sei) als das“, weil weder die volkswirtschaftliche Kraft noch die der Unternehmer, vielmehr die ihr Einkommen und/oder Vermögen verwendenden Verbrauchers erfasst werden sollen. Insofern gleicher Ansicht vermutet Söhn¹¹² in den Thesen Hertings eine Fortsetzung des Mirre'schen Bewertungsdifferenzgedankens¹¹³ zur Rechtfertigung der Verkehrssteuern. In der Tat zeigt ein Blick auf die historische Entwicklung, dass der Verkehrssteuergedanke längst überholt ist. Schon Popitz¹¹⁴ stellte fest, die Umsatzsteuer „belaste nicht die Unternehmer nach ihrem wirtschaftlichen Erfolge, nicht die einzelnen Umsätze, ihre Quelle, aus der sie schöpft, ist der Verbrauch“.

Bei der Beantwortung der Frage nach dem vom Gesetz gewollten Steuer gut, der Leitidee der Umsatzbesteuerung, muss, da es sich um die Ermittlung des heute maßgeblichen Gesetzeswillens handelt, vom Gesetz selbst ausgegangen werden. In den einzelnen Tatbeständen, aber vor allem in deren Zusammenfassung zu einer geschlossenen Wirkungseinheit verkörpert sich die vom Gesetzgeber beabsichtigte Belastungsentscheidung.

¹⁰⁷ Vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 219; Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 166; MünchKomm-Säcker, BGB, Einleitung, Rz. 117; Staudinger/Coing, BGB, Einl. Rz. 195.

¹⁰⁸ Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 139.

¹⁰⁹ BFH v. 25.9.53, BStBl. III 1953, 332 (334); v. 13.12.62, BStBl. III 1963, 72 (73); v. 27.6.68, BStBl. II 1968, 488; ebenso BVerfG v. 17.1.1957, BVerfGE 36, 321 (333).

¹¹⁰ DStZ 1936, 1263 (1263); UR 1958, 25 (25); BB 1955, 389 (391).

¹¹¹ UR 1972, 2 (3).

¹¹² StuW 1975, 1 (6).

¹¹³ Die Rechtsverkehrssteuern wurden von Mirre damit gerechtfertigt, dass der Abschluss von Rechtsgeschäften regelmäßig beiden Parteien, zumindest aber einer von ihnen einen Vorteil bringe. Dies ermögliche es, den Abschluß mit einer Steuer zu belasten, solange nur noch überhaupt ein Vorteil verbleibe; vgl. Mirre, Handbuch der Finanzwissenschaft 1927, Bd. 2, S. 274 (278 ff.). Dieser Rechtfertigungsansatz trägt jedoch zur Klärung des Wesens der Umsatzsteuer nichts bei. Käme es nur auf den etwaigen Vorteil beim Abschluß eines Rechtsgeschäftes an, so dürfte der Vorsteuerabzug des Unternehmers kaum zu rechtfertigen sein, da auch bei Rechtsgeschäften im Unternehmensbereich (hoffentlich) Vorteile der Beteiligten resultieren. So auch Reiß, DStJG 13 (1990), S. 3 ff (18).

¹¹⁴ Vgl. Popitz/Grabower/Kloß, UStG, 3. Aufl., 1927, S. 10.

2. Materiell-rechtliche Ausgestaltung

a) Leistungstatbestand und Vorsteuerabzug

Die Umsatzsteuer erfasst in ihrem Grundtatbestand Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Sie knüpft insofern an einen juristischen Verkehrsakt an, welcher ökonomisch als Akt der Fremdversorgung zu interpretieren ist.¹¹⁵ Während das alte Bruttosystem vielleicht noch Zweifel ließ, wer die Steuerbelastung unternehmerischer Fremdversorgung zu tragen hatte, kann man im neuen Nettosystem mit Vorsteuerabzug nicht mehr die Augen vor dem Verbrauchsteuercharakter dieses Tatbestandes verschließen. Der offene Überwälzungsprozess und der Vorsteuerabzug verdeutlichen den Willen des Gesetzgebers, die Belastungswirkung der Steuer erst auf der Verbraucherebene zu entfalten. Zwar beschränkt § 15 Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 UStG den Vorsteuerabzug bei der Ausführung bestimmter Umsätze, das Prinzip ist jedoch klar erkennbar: Der Unternehmer soll nicht mit Umsatzsteuer belastet sein, soweit er Güter oder Dienstleistungen für sein Unternehmen bezieht. Erst die Leistung an einen Nichtunternehmer schließt die Vorsteuerentlastung aus. Der Vorsteuermechanismus ermöglicht im Gegensatz zum alten Bruttosystem, dass in jedem Einzelfall tatsächlich eine exakte Entlastung von der bei den Umsätzen auf der Vorstufe erhobenen Umsatzsteuer erfolgen kann. „Der Verbrauch (Aufwand) des Konsumenten ist de lege lata das Steuergut der Umsatzsteuer“¹¹⁶.

b) Eigenverbrauch (unentgeltliche Wertabgaben)

Der Steuergegenstand des Eigenverbrauchs ist ein weiteres Indiz dafür, dass der Umsatzsteuer die Konzeption einer allgemeinen Verbrauchsbesteuerung zugrunde liegt. Entlastet mit Hilfe des Vorsteuerabzuges wird lediglich die unternehmerische Investition, nicht hingegen der Konsum des Unternehmers. Ziel dieser Vorschrift ist, die selbstversorgenden Unternehmer mit denjenigen gleichzustellen, die ihren Bedarf kaufen müssen.¹¹⁷ Hier laufen äußeres und inneres System der Besteuerung in eine Richtung. Beide zielen eindeutig auf eine steuerliche Erfassung des privaten Verbrauchs ab. Umstritten ist allerdings, wie weit die Gleichstellung des privaten mit dem unternehmerischen Endverbraucher geboten ist. Fraglich ist, ob der Vergleichsmaßstab, der den Korrekturregelungen des § 3 Abs. 1b, 9a UStG zugrunde liegt, der „kaufende Konsument“ ist, was einer Bewertung des Eigenverbrauchs zu tatsächlichen Einzelhandelspreisen entsprä-

¹¹⁵ Ebenso Söhn, *StuW* 1975, 1 (3); ausführlich Walden, *Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer*, S. 62.

¹¹⁶ Söhn, *StuW* 1975, 1 (11).

¹¹⁷ Hierzu Söhn, *StuW* 1975, 1 (11).

che¹¹⁸, oder ob der Vergleichsmaßstab in dem privaten Selbstversorger zu sehen ist, wonach der Eigenverbrauchbesteuerung lediglich eine Korrekturfunktion zum Vorsteuerabzug zukommt.¹¹⁹ Eine idealtypische Durchführung der Verbrauchsteueridee müsste bei der Eigenverbrauchsbesteuerung dazu führen, den unternehmerischen Selbstversorger mit dem privaten Konsumenten gleichzustellen. Der Eigenverbrauch müsste daher konsequenterweise mit marktüblichen Preisen, die auch einen selbst geschaffenen Mehrwert beinhalten, bewertet werden. Die gesetzliche Regelung, die eine Bewertung des Eigenverbrauchs zu fiktiven Wiederbeschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den bei Ausführung des Umsatzes entstandenen Kosten vorsieht (§ 10 Abs. 4 UStG), verwirklicht den artikulierten Willen des Gesetzgebers, die Gleichstellung von unternehmerischen Selbstversorgern mit Privaten, die ihren Bedarf kaufen müssen, nur unzulänglich. Letztlich entspricht es aber dem Wesen der Umsatzsteuer, das als maßgebend zu erachten, was der Unternehmer tatsächlich aufgewendet hat, und nicht das, was er als Nichtunternehmer hätte aufwenden müssen.¹²⁰ Auch im Haupttatbestand wird das tatsächlich entrichtete Entgelt der Bemessung zugrunde gelegt und nicht etwa, was die empfangene Leistung tatsächlich Wert ist.

Der Charakter des Eigenverbrauches, materiell-rechtlich das Korrektiv zu vorweg gegangenen Vorsteuervergütungen zu bilden, wurde jüngst durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002¹²¹ klargestellt. Die seit dem 1.1.1968 in § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG geregelte Besteuerung des Eigenverbrauches wurde an den Vorgaben des Art. 5 Abs. 6 und 6 Abs. 2 der 6. EG-RL ausgerichtet, indem bestimmte unentgeltliche Wertabgaben eines Unternehmers den entgeltlichen Lieferungen und Leistungen gleichgestellt werden. Diese Steuertatbestände werden nunmehr in den neuen Absätzen 1b und 9a des § 3 UStG mit dem Eingangssatz „Einer Lieferung/sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt“ geregelt. Diese strukturelle Anpassung des deutschen Gesetzes an die Vorgabe der 6. RL-EG war nach unbestrittener Meinung¹²² längst überfällig, weil man bei wörtlicher Anwendung der überkommenen Vorschriften zum Eigenverbrauch zu völlig falschen Ergebnissen kommen musste. Der überkommene Eigenverbrauch war zumindest nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG a.F. gerade nicht an einen vorhergehenden Vorsteuerabzug gekoppelt. Die Rechtsprechung des BFH¹²³ ging unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH¹²⁴ davon aus, dass bei Entnahme eines nicht vorsteuerentlasteten Gegenstandes der Tatbestand des § 1

¹¹⁸ So Husmann in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 1 Anm. 691; Janssen, DStZ 1990, 35 (43); Söhn, BB 1975, 219 (220 f.); ders., StuW 1976, 1 (22); ders., DStZ 1987, 367 (368).

¹¹⁹ So Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, Einf., Anm. 111 ff.; Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 82; Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, S. 193.

¹²⁰ Ebenso Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, Einf., Anm. 111.

¹²¹ Vgl. Art. 7 Nr. 2 Buchst. a, c Steuerentlastungsgesetz v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

¹²² Siehe zuletzt Klenk, UR 1998, 12; zum Diskussionsstand Dziadkowski, UR 1997, 137.

¹²³ Beschluß v. 29.8.1991, BStBl. II 1991, 267 = UR 1991, 349; v. 17.12.1992, BStBl. II 1994, 370 = UR 1993, 225 und v. 17.12.1992, UR 1993, 226 m. Anm. Widmann.

¹²⁴ Urteil v. 27.6.1989, EuGHE 1989, 1925 = HFR 1989, 518 = UR 1989, 373; v. 25.5.1993, EuGHE 1993, I-2615 = UR 1993, 409.

Abs. 1 Nr. 2 Lit. a UStG nicht erfüllt sein konnte. Des weiteren hatte der BFH¹²⁵ unter Hinweis auf das EuGH-Urteil¹²⁶ vom 25.5.1993 entschieden, dass bei der nichtunternehmerischen Verwendung eines Gegenstandes die Kosten für Leistungen, bei denen kein Vorsteuerabzug gegeben war, aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden sind. Hingegen beschränkte er die Bemessungsgrundlage bei der Entnahme von Dienstleistungen in Übereinstimmung mit Art. 6 Abs. 2 Lit. b der 6. EG-Richtlinie nicht auf die vorsteuerentlasteten Kosten.¹²⁷

Voraussetzung für die Gleichstellung unentgeltlicher Wertabgaben eines Unternehmers mit Lieferungen oder sonstigen Leistungen gegen Entgelt ist nunmehr *expressis verbis*, dass diese zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug geführt haben.¹²⁸ Bekanntlich war genau diese Voraussetzung bisher weder in § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG a.F. noch in den Vorschriften des § 10 Abs. 4 UStG zur Bemessungsgrundlage des Eigenverbrauches zu finden, und der gesamte Leidensweg der seitherigen Besteuerung des Eigenverbrauches beruhte auf diesem Mangel.¹²⁹

c) Vorsteuerkorrektur

Die dem Eigenverbrauch zugrunde liegende Vorsteuerkorrekturfunktion verkörpert sich auch in der Regelung des § 15a UStG. Die Notwendigkeit, zu Unrecht in Anspruch genommene Vorsteuervergütungen zu korrigieren, ergibt sich neben der Verwendung eines Gegenstandes „für Zwecke außerhalb des Unternehmens“ auch im Falle der Verwendung eines Wirtschaftsgutes zur Ausführung steuerfreier Umsätze, die einen Vorsteuerabzug ausschließen. Für diesen Fall sieht der Gesetzgeber lediglich eine Korrektur der Vorsteuervergütung vor, sofern sich die Gegenstände noch nicht im Unternehmen verbraucht haben. Legt man aber das schlüssige Konzept des § 15a UStG auch der Teleologie der Eigenverbrauchstatbestände zugrunde, so ist der eigentliche Sinn tatsächlich in einer Korrektur vorweg gegangener Vorsteuervergütungen zu erblicken. Dieses Konzept entspricht auch einer Steuer, deren Belastungsziel der private Verbrauch von Konsumgütern im weitesten Sinne ist.

¹²⁵ BFH v. 10.2.1994, BStBl. II 1994, 668; vgl. auch BFH v. 14.4.1994, UR 1995, 19.

¹²⁶ EuGHE 1993, 2615 = BStBl. II 1993, 812 = UR 1993, 309.

¹²⁷ BFH v. 18.5.1993, BStBl. II 1994, 200 = UR 1994, 41 m. Anm. Widmann.

¹²⁸ Vgl. § 3 Abs. 1b Satz 2; § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG 1999.

¹²⁹ Hierzu Widmann, DB 1999, 925 (926); Rondorf, DStR 1999, 615.

d) Regelungen für den grenzüberschreitenden
Leistungsverkehr

Auch im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungstransfer wird dieses Konzept den Be- und Entlastungstatbeständen zugrunde gelegt. Entsprechend dem Bestimmungslandprinzip werden Konsumgüter in dem Land der Besteuerung unterworfen, in dem sie auch tatsächlich verbraucht werden. Allerdings sind hier die Einzelregelungen insbesondere mit der Einführung des Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetzes vom 1.1.1993 sehr kompliziert geworden. Bis dato war der grenzüberschreitende Verkehr derart geregelt, dass der importierende Staat die Waren mit Einfuhrumsatzsteuer belastete und der exportierende Staat eine völlige Entlastung von der nationalen Besteuerung dadurch herbeiführte, dass er die Ausfuhr unter Aufrechterhaltung des Vorsteuerabzuges steuerfrei stellte. Im Ergebnis war die Ware dann mit dem Steuersatz des Bestimmungslandes belegt. Dieses System konnte jedoch mit der Einführung des EU-Binnenmarktes zum 31.12.1992 nicht weiter aufrecht erhalten werden. Kernbestandteil des Binnenmarktes ist der Wegfall von Grenzkontrollen an den Binnengrenzen der Mitgliedstaaten. Für den Bereich der Umsatzsteuer sieht Art. 93 EGV vor, dass durch einstimmig zu beschließende Bestimmungen des Rates eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften erfolgt, soweit eine Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren eines Binnenmarktes erforderlich ist. Der zu errichtende Umsatzsteuerbinnenmarkt war insbesondere durch zwei Zielgrößen gekennzeichnet. Erstens war dem Fortbestehen der nationalen Steuerhoheit durch ein Verfahren Rechnung zu tragen, das auch ohne Grenzkontrollen ermöglicht, dem Mitgliedsstaat des Verbrauchers das betreffende Steueraufkommen zuzuweisen. Bei einer den Endverbrauch belastenden Steuer kann allein die Zuweisung an den Staat sachgerecht sein, in dem der Endverbrauch stattfindet.¹³⁰ Dazu kommt die Forderung, trotz unterschiedlicher Steuersätze in den Mitgliedstaaten das Gebot nach Wettbewerbsneutralität einzuhalten. Differierende Steuerbelastungen aufgrund unterschiedlicher Herkunft der Waren führen letztlich dazu, dass Anbieter höher besteuert Waren die Steuer nicht mehr überwälzen können und sich somit der Charakter der Umsatzsteuer in eine Produktions- oder Gewerbesteuer umkehren würde.¹³¹

Wollte man aber mit dem Konzept des einheitlichen Marktes ernst machen und die umsatzsteuerlichen Grenzen negieren, dann müsste der Erwerber einer

¹³⁰ Ebenso Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 12; a.A. ist Mensching, Umsatzsteuer bei Erbfall und vorweggenommener Erbfolge, S. 66, der als Steuergut der Umsatzsteuer die tatsächliche Einkommensverwendung für Zwecke des privaten Verbrauchs erblickt. Folglich entspreche das Ursprungslandprinzip dem Charakter der Umsatzsteuer, da die tatsächliche Einkommensverwendung im Ursprungsland stattfindet und nicht im Bestimmungsland des Verbrauchs. Er vernachlässigt dabei aber die Verzerrungen, die sich durch unterschiedliche Steuersätze ergeben und letztlich den Überwälzungsmechanismus außer Kraft setzen. Desweiteren geht Mensching auch nicht auf die seinem Konzept immanente Frage ein, wo denn der Ort der Einkommensverwendung ist.

¹³¹ Hierzu Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 10.

grenzüberschreitenden Lieferung auch zu einem grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug zugelassen werden. Diesen Anspruch müsste er eigentlich gegen die ausländischen Finanzbehörden richten, oder aber im Fall der Vorsteuervergütung durch den inländischen Fiskus müssten diese durch Ausgleichszahlungen des ausländischen Staates bereinigt werden (clearing-system). Da man sich auf ein solches clearing-system nicht einigen konnte, gleicht die Verwirklichung von Wettbewerbsneutralität und nationaler Aufkommensneutralität unter Wegfall der Grenzen der „Quadratur des Kreises“¹³². Gelöst wurde das Problem letztlich damit, dass man alles beim alten gelassen hat und den Wegfall der Grenzabfertigung durch neue Nachweis-, Erklärungs- und Kontrollmechanismen gleichsam in das Unternehmen verlagerte.¹³³ Lediglich für den Fall einer Abhollieferung durch Nichtunternehmer wird nach dem Ursprungslandprinzip besteuert, was auf verwaltungstechnische Umstände zurückzuführen ist. Und selbst insoweit wird im Fall des Erwerbs neuer Fahrzeuge noch eine Ausnahme (§ 2 a UStG) zugunsten des Bestimmungslandes gemacht.

F. Ergebnis und Folgerungen für die Rechtsanwendung

Die angestellten Überlegungen zeigen, dass es sich bei der Umsatzsteuer nach dem objektivierten Willen des Gesetzgebers um eine Steuer handelt, die den allgemeinen privaten Verbrauch belasten soll. Zwar knüpft die Besteuerung im Haupttatbestand in ihrer technischen Ausgestaltung an Akte des Güter- und Leistungsverkehrs an, doch zeigen die insoweit auch zur technischen Ausgestaltung der Steuer gehörenden Vorschriften über den Vorsteuervergütungsanspruch, den Eigenverbrauch und die Vorsteuerkorrekturen aber auch die Ausgestaltung der grenzüberschreitenden Umsatzbesteuerung deutlich den Verbrauchsteuercharakter auf. Die alternativen Anknüpfungsmerkmale ergänzen sich zur gemeinsamen Zweckerreichung der Belastung des Verbrauchs durch den Zugriff des Fiskus.

Jüngst rechtfertigt Mensching¹³⁴ Bezug nehmend auf Reiß¹³⁵, die Umsatzsteuer sei im engeren Sinne keine Steuer auf den allgemeinen Verbrauch, sondern sie erfasse die tatsächliche Einkommens/Vermögensverwendung für Zwecke des privaten Verbrauchs. Indizien für diese Auslegung des Umsatzsteuergesetzes sieht er zum einen in der Ausklammerung nichtunternehmerischer Fremdversorgung und dem weiten Bereich der Selbstversorgung¹³⁶, zum anderen in der Konzeption des Eigenverbrauchs, welcher bei folgerichtiger Durchführung des Gedankens einer allgemeinen Verbrauchsbesteuerung nach dem Einzelhandelspreis zu bewerten sei.¹³⁷ M.E. verkennt diese Argumentation den Massenrechtscharakter der Umsatzsteuer und die notwendige Praktikabilität, die den einzelnen Tatbeständen

¹³² Reiß, Umsatzsteuerrecht, S. 95.

¹³³ Vgl. zu den einzelnen Regelungen Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rzn. 17-20.

¹³⁴ Mensching, Umsatzsteuer bei Erbfall und vorweggenommener Erbfolge, S. 69.

¹³⁵ Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 1; ders., DSJG Band 13 (1990), S. 3 ff.

¹³⁶ Mensching, Umsatzsteuer bei Erbfall und vorweggenommener Erbfolge, S. 52.

¹³⁷ Mensching, Umsatzsteuer bei Erbfall und vorweggenommener Erbfolge, S. 57.

zugrunde zu legen ist. Eine Besteuerung privater Selbstversorgung ist schlechthin unmöglich und müsste das Legalitätsprinzip aus den Angeln heben.¹³⁸ Schon die Einbeziehung bestimmter Umsätze von Nichtunternehmern stieße in der Praxis auf unüberwindliche Schwierigkeiten. Während man mit § 83 a Warenumsatzstempelgesetz von 1916 auch private Umsätze stempelpflichtig gemacht hatte, sah man mit der Einführung des ersten Umsatzsteuergesetzes 1918 von einer ähnlichen Regelung ab, da sich die Vorgänge im privaten Kaufverkehr „eben jeder Nachprüfung“ entzogen.¹³⁹ Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf Art. 4 Abs. 3 der 6. RL-EG, der den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einräumt, auch solche nichtunternehmerische Personen als Steuerpflichtige zu behandeln, die durch die Lieferung von Neubauten oder Grundstücken besonders deutlich als Fremdversorger hervortreten. Die Regelung zeigt deutlich den Ausnahmecharakter der Ausklammerung privater Fremdversorgung auf, welche auf reinen Praktikabilitätsabwägungen beruht. Auch eine Bewertung des Eigenverbrauchs zu Einzelhandelswerten stieße in der Praxis auf große Probleme, da es den „Einzelhandelswert“ gar nicht gibt. Der Sinn der Umsatzsteuer liegt nicht darin, fiktive Umsätze zu schaffen, sondern reale Umsätze zu erfassen. Mensching negiert mit seiner Auffassung die dem Bestimmungslandprinzip folgende Ausgestaltung des umsatzsteuerlichen Binnenmarktes und die darüber hinausgehenden Regelungen des internationalen Leistungsverkehrs ebenso wie den § 1 Abs. 1 Nr. 1 Lit. b UStG a.F und § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG (sog. Mindestbemessungsgrundlage). Insbesondere letztere Vorschriften zeigten und zeigen deutlich, dass eine tatsächliche Einkommensverwendung nicht unverzichtbare Voraussetzung der Umsatzbesteuerung ist. Zwar äußert sich in der tatsächlichen privaten Einkommensverwendung regelmäßig der Verbrauch und macht diesen einer Bewertung zugänglich, eine Einengung des Steuergutes Verbrauch auf eine faktische Einkommensverwendung erscheint jedoch unzulässig.

Die Belastungskonzeption der Umsatzsteuer zeigt deren teleologischen Orientierungsmaßstab auf, der im Zusammenspiel mit den anderen Kriterien des allgemeinen Auslegungskanonens für eine sachgerechte Gesetzesauslegung heranzuziehen ist. Besondere Bedeutung erlangt die vom Gesetzgeber intendierte wirtschaftliche Wirkung bei der Konkretisierung der im Gesetz nur allgemein umrissenen Tatbestände der Besteuerung, vor allem aber bei einer systemgemäßen Beschreibung des Steuersubjektes. Dabei ist jedoch zu beachten, dass dem teleologischen Argument aus der Belastungskonzeption nur bedingt eine Vorrangstellung gegenüber anderen Kriterien einzuräumen ist.¹⁴⁰ Sie ist nur ein Indiz gegenüber mehreren, den Sinn des Gesetzes zu erforschen. Auch darf die übergeordnete Te-

¹³⁸ Vgl. zum Legalitätsprinzip Lang in: Tipke/Lang, § 4 Rz. 150 ff.; Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 158 ff.

¹³⁹ RT-Drucks. 1914/1918 Nr. 1461, S. 26 sowie Popitz, Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 180 (191).

¹⁴⁰ Die Vorrangstellung des teleologischen Arguments wird sowohl von der Rechtsprechung (vgl. BFH v. 25.9.53, BStBl. III 1953, 332 (334); BFH v. 13.12.62, BStBl. III 1963, 72 (73); BFH v. 27.6.68, BStBl. II 1968, 488; ebenso BVerfG v. 17.1.1957, BVerfGE 36, 321 (333)) wie auch im wissenschaftlichen Schrifttum (vgl. z.B. Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rz. 51) vertreten.

leologie des Umsatzsteuergesetzes nicht dazu führen, die Grenzen des Wortlautes einer Norm zu überspielen. Die Grenze jeder Auslegung wird durch den möglichen oder äußersten Wortsinn, der nach dem Sprachgebrauch eben noch mit einem mehr- oder vieldeutigen Ausdruck verbunden werden kann, bestimmt. Schwierigkeiten ergeben sich beim Übergang vom Wortlaut zum Wortsinn, wenn das Umsatzsteuergesetz Ausdrücke der juristischen Fachsprache verwendet (insbesondere dem Zivilrecht entnommene Begriffe), ohne deren Bedeutung exakt definiert zu haben.

Über den möglichen Wortsinn hinaus ist keine Auslegung, sondern nur noch Rechtsfortbildung möglich. Unstreitig ist, dass das geltende Gesetz nicht extra legem oder contra legem erweitert werden darf.¹⁴¹ Umstritten aber ist, ob bewusste oder unbewusste Gesetzeslücken - praeter legem - durch analoge Rechtsanwendung (argumentum a simile) geschlossen werden dürfen. Die Rechtsprechung des BFH¹⁴² zur Analogiefrage im Steuerrecht kann als uneinheitlich bezeichnet werden, wobei aber eine deutliche Tendenz zum Analogieverbot hervortritt. Die Frage nach der (Un)Zulässigkeit der Analogie ist keine Frage der Gesetzesanwendungsmethode, sondern eine verfassungsrechtliche Frage des allgemeinen Gesetzesvorbehalts (Art. 20 Abs. 3 GG). Zwar kann man Lang¹⁴³ darin zustimmen, die Lückenausfüllung durch Analogie entspreche dem lückenhaft oder sprachlich unvollkommen zum Ausdruck gekommenen Willen des demokratisch legitimierten Gesetzgebers und damit dem Demokratieprinzip. Diese Ansicht deckt sich insbesondere mit neueren Ansätzen der Methodenlehre, die die Auslegung von Gesetzen nicht nur als einen Akt bloßer „kognitiver Reproduktion“ verstehen, sondern zu einem großen Teil auch als „verstehende Deutung der Norm und Konkretisierung ausfüllungsbedürftiger Begriffe“, insoweit auch als schöpferische Tätigkeit.¹⁴⁴ Ein tatsächlicher Wesensunterschied zwischen Norminterpretation und Rechtsfortbildung praeter legem ist nicht festzustellen. Die teleologischen Kriterien, die schon für die Auslegung gelten, sind auch für das Stadium der Rechtsfortbildung maßgeblich, weshalb Canaris¹⁴⁵ zu Recht nur von einer Fortsetzung der eigentlichen Auslegung über deren immanente Grenze, den möglichen Wortsinn spricht. Das (steuerverschärfende) Analogieverbot wird jedoch überwiegend unter Hinweis auf den Satz „nulla poena sine lege“ aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem daraus folgenden Prinzip der Rechtssicherheit abgeleitet. Nach anerkannter verfassungsrechtlicher Judikatur müssen die zu Eingriffen er-

¹⁴¹ Hierzu Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 184.

¹⁴² Die Analogie verneinend: BFH v. 21.10.1069, BFHE 97, 147 = BStBl. II 1969, 736 ff.; v. 16.12.1975, BFHE 117, 563 = BStBl. II 1976, 246 (248); v. 18.2.1977, BFHE 121, 572 = BStBl. II 1977, 524 ff.; v. 26.4.1978, BFHE 125, 375 = BStBl. II 1978, 628 (630); v. 13.1.1984, BFHE 140, 246 = BStBl. II 1984, 315 (316). Für die Zulässigkeit der Analogie spricht sich aus: BFH v. 20.10.1983, BFHE 139, 561 = BStBl. II 1984, 221 (224). Auch die Rspr. des BVerfG hat bisher keine Klarheit geschaffen, vgl. BVerfGE 7, 89 (95); BVerfGE 13, 318 (328).

¹⁴³ Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 189.

¹⁴⁴ Zur Abgrenzung von Norminterpretation und methodisch geleiteter Rechtsfortbildung: Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 173 ff.

¹⁴⁵ Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 187 f.

mächtigenden Rechtssätze nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß so bestimmt und begrenzt sein, dass „die Eingriffe messbar und in gewissem Umfange für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar werden“.¹⁴⁶ Zwar lässt auch der Wortlaut eines Gesetzes oft mehrere Sinndeutungen zu. Doch ist der mögliche Eingriffsrahmen durch einen, wenn auch mehrdeutigen Wortlaut, wesentlich voraussehbarer, als etwaige Schlussfolgerungen, die aus dem Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer zu ziehen wären. Dies gilt für das Umsatzsteuerrecht in besonderem Maße, da die Belastungskonzeption alles andere als eindeutig ist, was der nun über ein halbes Jahrhundert andauernde Theorienstreit deutlich zeigt. Die Rechtsanwendung im Umsatzsteuerrecht ist deshalb im Hinblick auf die durch die Belastungskonzeption vermittelte Teleologie durch den möglichen Wortsinn begrenzt. Jede steuerverschärfende Rechtsfortbildung birgt die Gefahr der Verletzung verfassungsrechtlicher Grundprinzipien. Innerhalb der möglichen Wortlautgrenzen und im Bereich entlastender Tatbestände (Vorsteueranspruch) hat sich die Rechtsanwendung jedoch durchgängig an der Verbrauchsteueridee zu orientieren, um eine weitgehend konsistente Interpretation der einzelnen Normen zu erreichen. Eine Bestätigung findet diese imparitätische Rechtsanwendung m.E. im Bereich der direkten Anwendung von EG-Richtlinienrecht durch den EuGH¹⁴⁷.

Hinzuweisen ist damit noch auf die europarechtliche Komponente der Rechtsanwendung im Umsatzsteuerrecht. Das Mehrwertsteuerrecht der EG ist im wesentlichen Richtlinienrecht. Gem. Art. 249 Abs. 1 EGV werden Rat und Kommission „nach Maßgabe dieses Vertrages“ zum Erlass von Rechtshandlungen ermächtigt. Die EG benötigt jedoch, anders als souveräne Staaten, für jeden verbindlichen Rechtsakt eine ausdrückliche Rechtsgrundlage in den Verträgen. Es gilt insoweit das Prinzip der begrenzten Einzelzuständigkeiten, welches dem einzelnen Mitgliedstaat ermöglicht, den Verzicht auf eigene Befugnisse überschaubar und kontrollierbar zu halten.¹⁴⁸ Ohne vertraglich beschlossene Ermächtigungsgrundlage ist eine Rechtsetzung der EG ausgeschlossen. Grundlage der Harmonisierungsvorschriften im Umsatzsteuerrecht, insbesondere der weitgehend detaillierten 6. Richtlinie-EG ist Art. 93 EGV. Die Richtlinie ist für die Mitgliedstaaten, an die sie gerichtet ist, nur „hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form oder der Mittel“ (Art. 249 Abs. 3 EGV). Die Mitgliedstaaten haben die Verpflichtung, im Rahmen ihrer Rechtsordnung alle Maßnahmen zu ergreifen, um die vollständige Wirksamkeit der Richtlinie entsprechend ihrem Ziel sicherzustellen.¹⁴⁹ Die Rechtsetzung erfolgt in einem zweistufigen Verfahren, wobei der Inhalt einer Norm durch die EG-Organe vorgeprägt wird, während ihre konkrete Ausformung in nationaler Zuständigkeit erfolgt. Obwohl nur an den Mitgliedstaat gerichtet, können Richtlinien nach gefestigter Rechtsprechung des

¹⁴⁶ BVerfGE 8, 72 (76); BVerfGE 8, 325 (326); BVerfGE 13, 160 (161); BVerfGE 9, 147; BVerfGE 17, 313 (314); BVerfGE 20, 157 (158).

¹⁴⁷ EuGH v. 19.1.1982, EuGHE 1982, 53 = UR 1982, 70; vgl. auch die folgenden Ausführungen.

¹⁴⁸ Hierzu Schweitzer/Hummer, Europarecht, S. 98 ff.; Gert Nicolaysen, Europarecht I, S. 128 ff.

¹⁴⁹ EuGH v. 10.4.1984, EuGHE 1984, 1891 (1906); BVerfG v. 22.10.1986, BVerfGE 73, 339 (369).

nien nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH¹⁵⁰ auch eine unmittelbare Wirkung zwischen dem Mitgliedstaat und dem Einzelnen entfalten. Der einzelne Bürger darf sich wegen der nach Art. 249 Abs. 3 EGV i.V.m. Art. 10 EGV verbindlichen Wirkung einer EG-Richtlinie auf Bestimmungen einer noch nicht, nicht fristgemäß oder nicht ordnungsgemäß umgesetzten EG-Richtlinie berufen, sofern diese inhaltlich unbedingt und hinreichend genau erscheinen und sie zu ihrer Anwendung keines Ausführungsaktes mehr bedürfen.¹⁵¹ Umgekehrt kann eine Richtlinie dagegen nicht selbständig Verpflichtungen für den Einzelnen begründen, da sie sich nur an die Mitgliedstaaten selbst wendet.¹⁵²

Die unmittelbare Anwendung von Richtlinien ist jedoch nur ein Einfallstor, durch welches das Gemeinschaftsrecht auf das nationale Umsatzsteuerrecht Einfluss gewinnt. Ein zweites ist der Grundsatz der gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts.¹⁵³ Die richtlinienkonforme Auslegung ist Ausdruck des Grundsatzes der Gemeinschaftstreue (Art. 10 EGV), welcher vom EuGH¹⁵⁴ in ständiger Rechtsprechung dahingehend interpretiert wird, dass das nationale Recht im Lichte des Wortlautes und des Zwecks der EG-Richtlinien auszulegen ist. Bestehen Unklarheiten über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts, so ist von den nationalen Gerichten eine Vorabentscheidung des EuGH nach Art. 234 EGV einzuholen. Art. 234 EGV soll gewährleisten, dass das Gemeinschaftsrecht in allen Mitgliedstaaten immer die gleiche Wirkung hat¹⁵⁵ und verleiht dem EuGH gleichsam eine Monopolstellung in der Auslegung des EG-Rechts.¹⁵⁶

Sämtliche Zweifelsfragen der klassischen Auslegungslehre, das Rangverhältnis der einzelnen Methoden, die Rechtsfortbildung *praeter legem*, spiegeln sich in der Auslegung des Gemeinschaftsrechts und der richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts wieder. Besondere Bedeutung misst der EuGH der teleologischen Auslegung zu, indem er betont, dass „bei der Auslegung einer Gemeinschaftsvorschrift nicht nur der Wortlaut zu berücksichtigen (ist, Verf.), sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden“.¹⁵⁷ Dass dem EuGH richterliche Rechtsfortbildung nicht fremd ist, beweist z.B. seine Rechtsprechung zur unmittelbaren Wirksamkeit des Richtlinienrechts. Zurückhaltung ist allerdings geboten bei der Lückenausfüllung

¹⁵⁰ EuGH v. 5.2.1963, EuGHE 1963, 1; v. 15.7.1964, EuGHE 1964, 1251; v. 17.12.1970, EuGHE 1970, 1125; v. 9.3.1978, EuGHE 1978, 629; v. 19.1.1982, EuGHE 1982, 53 = UR 1982, 70; v. 22.2.1984, UR 1984, 64; v. 8.10.1987, HFR 1988, 594; vgl. auch Beutler/Bieber/Pipkorn/Streil, Die Europäische Gemeinschaft, S. 229 f.; Birkenfeld, UR 1997, 241 (243 f.).

¹⁵¹ EuGH v. 19.1.1982, EuGHE 1982, 53 = UR 1982, 70; Birkenfeld, UR 1989, 329 (335); ders., UR 1997, 241 (243).

¹⁵² EuGH v. 26.2.1986, EuGHE 1986, 723 (748); v. 8.10.1987, EuGHE 1987, 3969 (3985); Dänzer-Vanotti, StVj 1991, 1 (4); Birkenfeld, UR 1997, 241 (244).

¹⁵³ Hierzu Veelken, JuS 1993, 265 (271).

¹⁵⁴ EuGH v. 10.4.1984, EuGHE 1984, 1891; v. 8.10.1987, EuGHE 1987, 3969; weiter Fundstellen zur EuGH-Rechtspr. im BVerfG-Beschluß v. 8.4.1987, BB 1987, 2111 = UR 1987, 355.

¹⁵⁵ Hierzu EuGH v. 16.1.1974, EuGHE 1974, 33; Kirchhof, DStR 1989, 551 (552 f.).

¹⁵⁶ Hierzu Dänzer-Vanotti, StVj 1991, 1 (13).

¹⁵⁷ EuGH v. 17.11.1983, EuGHE 1983, 3781 (3792).

durch Analogie im Gemeinschaftsrecht, welches sich ja gerade dadurch auszeichnet, dass es nur Teilbereiche einer Materie regelt und diese oft nur unvollständig. Der Mangel einer in sich geschlossenen Regelung macht es oft unmöglich, eine durch Analogie zu schließende Lücke auszumachen.¹⁵⁸ Dies gilt um so mehr für Richtlinien, die dem Mitgliedsstaat die Wahl und Form der Mittel überlässt, um das gemeinsame Ziel zu erreichen.

Führt ein Vergleich zwischen nationalem Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie zu einer Divergenz, die nicht im Rahmen einer richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts geschlossen werden kann, und erweist sich die inhaltlich unbedingte und hinreichend klare Richtlinie für den Steuerpflichtigen als vorteilhaft, so entfaltet die Richtlinie unmittelbare Wirkung als vorrangiges innerstaatliches Recht. Es gilt deshalb in der nationalen Rechtsanwendung, dem Gemeinschaftsrecht im Rahmen einer richtlinienkonformen Auslegung weitestgehend Geltung zu verschaffen. Grenze der Auslegung ist natürlich auch hier der mögliche Wortsinn einer Norm. Sind Divergenzen zwischen nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht durch Auslegung des nationalen Rechts nicht mehr zu schließen, so ist zu untersuchen, ob gegebenenfalls ein Anwendungsvorrang höherrangigen Gemeinschaftsrechts besteht.

Schließlich ergibt sich aus dem Charakter einer Verbrauchsteuer in allgemeiner und indirekter Form m. E. eine Grundaussage zur allgemeinen Frage der Verschränkung des Zivilrechts mit dem Umsatzsteuerrecht. Eine allgemeine Verbrauchsteuer kann „entgegen ihrem Namen juristisch technisch niemals unmittelbar den Vorgang des Verbrauchs zum Gegenstand haben“¹⁵⁹. Vielmehr müssen die Wirtschaftsgüter und werthafte Leistungen irgendwo „auf dem Weg zum Verbraucher“ steuerlich belastet werden. Das deutsche Umsatzsteuergesetz knüpft dabei seit jeher an den Umsatz eines Unternehmers an, um den Verbrauch indirekt zu erfassen.¹⁶⁰ Nach dem Modell der offenen Steuerüberwälzung wird die Umsatzsteuer zum Bestandteil des zivilrechtlichen Entgelts, welches vom Unternehmer vereinnahmt und an den Fiskus abgeführt wird. Damit stellt sich der umsatzsteuerliche Unternehmer wie ein Treuhänder des Fiskus dar.¹⁶¹ Aus dieser systematischen Stellung des Unternehmers im Umsatzsteuergesetz ergeben sich m. E. zwei grundlegende Annahmen, welche für den Fortgang der Arbeit von ausschlaggebender Bedeutung sind:

Erstens: Besteuert wird nur der Verbrauch, der sich in der Lieferung oder sonstigen Leistung eines Unternehmers widerspiegelt. Sofern ökonomisch handelnde Gruppen nicht als Steuerpflichtige - wie sich die 6. RL-EG ausdrückt - erfasst sind (z. B. Private, Nichtselbständige), kommt es notwendig zu Defiziten bei der Besteuerung des allgemeinen Verbrauchs. Derartige Defizite können m. E. nicht als planwidrige Besteuerungslücken im Wege einer Auslegung praeter le-

¹⁵⁸ Ebenso Dänzer-Vanotti, StVj 1991, 1 (14); ders., in: Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht (1988), S. 75, 89, 91 f.

¹⁵⁹ Popitz, Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 180 (185).

¹⁶⁰ Ausführlich hierzu § 3.B.1.

¹⁶¹ Ebenso Stadie in: Rau/Dürwächter, UStG, § 2 Anm. 20; siehe auch § 5.B.3.

gem geschlossen werden, da sie vom Gesetzgeber bewusst im Umsatzsteuergesetz angelegt sind.

Zweitens: Die Besteuerung nach dem Umsatzsteuergesetz ist steuertechnisch in den Austausch von Leistungen eingebettet. Leistung und Gegenleistung müssen in einer inneren Verknüpfung zueinander stehen.¹⁶² Die Verbindung von Leistung und Gegenleistung ergibt sich in der Rechtswirklichkeit in aller Regel erst vor dem Hintergrund eines schuldrechtlichen Austauschvertrages. Gegenseitige Vermögensverschiebungen ohne schuldrechtliche causa sind kaum vorstellbar. Das Umsatzsteuergesetz steht damit vor anderen Steuergesetzen (EStG, KStG, GewStG) in einer besonderen Nähe zum Zivilrecht. Dies äußert sich bereits darin, dass es dem leistenden Unternehmer im Wege eines schuldrechtlichen Anspruches möglich sein muss, die im zivilrechtlichen Entgelt enthaltene Umsatzsteuer einzufordern, um sie an den Fiskus abführen zu können. Demgegenüber hat der leistungsempfangende Unternehmer einen zivilrechtlichen (!) Anspruch auf Erteilung einer Rechnung gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG, um sich im Wege der Vorsteuervergütung von der bezahlten Umsatzsteuer zu entlasten. Diese Mechanismen drohen auseinanderzureissen, wenn man die umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen außerhalb zivilrechtlicher Kategorien zu ordnen versucht. Auf diesem Dogma aufsetzend wird im folgenden der Versuch unternommen, eine zivilrechtlich orientierte Grundlagendogmatik zu entwickeln.

¹⁶² Hierzu ausführlich § 3.B.2.

Teil II Leistender

§ 3 Objektiver Tatbestand und subjektiver Tatbestand der Besteuerung

A. Zurechnung aus rechtstechnischer Sicht

Die Zurechnung von Leistungen beim Steuerpflichtigen bewirkt eine Verknüpfung von objektiver und subjektiver Steuerpflicht. Besonderheit des Umsatzsteuerrechtes ist, dass die subjektive Steuerpflicht maßgeblich durch die objektive Steuerpflicht bedingt ist. Die unter dem Stichwort „Nachhaltigkeit“ diskutierte Intensität der Erbringung von Leistungen entscheidet darüber, ob diese Tätigkeit besteuernswürdig ist oder nicht. Folglich spielt die Zurechnungsfrage nicht nur bei steuerpflichtigen Unternehmern, sondern auch bei grundsätzlich steuersubjekt-fähigen Gebilden eine Rolle, über deren subjektive Steuerpflicht erst noch zu entscheiden ist. Eine nicht unbedeutende Feststellung, die schon hier getroffen werden kann, ist, dass es sich bei der Zurechnung von Leistungen nicht zwingend um eine Zurechnung zu einem Unternehmer handeln muss. Zugerechnet wird vielmehr einem umsatzsteuerlich subjektfähigen Gebilde, weshalb die umsatzsteuerliche Subjektfähigkeit gesondert untersucht wird.

Der Begriff der Zurechnung erweckt hierbei den falschen Eindruck, aufgrund irgendwelcher spezieller Normen müssten umsatzsteuerliche Leistungen einer Person zugerechnet werden. Diesen Eindruck hinterlassen auch zahlreiche Urteile des BFH¹⁶³, in denen zunächst steuerlich relevante Leistungen festgestellt werden, um diese in einem zweiten Schritt der „richtigen Person“ zuzuordnen. Lieferungen und sonstige Leistungen sind der Person zuzurechnen, die den Tatbestand der Leistungserbringung erfüllt. Diese Feststellung, die in ihrer grundsätzlichen Form für das gesamte Steuerrecht Bestand hat (§ 38 AO), revolutionierte schon Ende der 70er Jahre die Zurechnungsdebatte im Einkommensteuerrecht.¹⁶⁴ Seit dem Vortrag von Ruppe auf der Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft vom 16./17.11.1977 in München bekennt sich der BFH¹⁶⁵ zu dem Satz, dass Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt. Es geht bei der Frage der Zurechnung auch im Umsatzsteuerrecht allein darum, wer einen steuerpflichtigen Tatbestand verwirklicht hat, und nicht darum, die Ergebnisse aus einem verwirklichten Steuertatbestand in einer zweiten Stufe einer Person zuzuordnen. Grundbausteine der Zurechnung

¹⁶³ Z.B. BFH v. 15.7.1987, BFHE 150, 459 = BStBl. II 1987, 746; v. 28.11.1990, BFHE 164, 134 = BStBl. II 1991, 381; v. 21.2.1991, BFH/NV 1991, 844.

¹⁶⁴ Hierzu Ruppe, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in DStJG, Bd. 1, 1979, S. 18 ff; Tipke, StuW 1977, 293 ff; Döllner, StBJb 1984/85, S. 55-80.

¹⁶⁵ BFH v. 13.5.1980, BFHE 131, 208 = BStBl. II 1981, 297; v. 13.5.1980, BFHE 131, 212 = BStBl. II 1981, 295.

sind damit der subjektive und der objektive Tatbestand der Besteuerung, welche im folgenden dargestellt werden.

B. Objekt der Besteuerung - Leistungen gegen Entgelt

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Neben der territorialen Abgrenzung durch den Inlandsbegriff und der subjektiven Steuerpflicht (=Unternehmer) umschreibt § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG das Objekt der Besteuerung als Lieferung oder sonstige Leistung gegen Entgelt. Das Steuerobjekt umfasst die sachlichen Voraussetzungen für die Entstehung der Steuerschuld.¹⁶⁶ Ungewöhnlich allerdings ist, dass die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 S. 1 UStG) als solche in den Tatbestand der Besteuerung miteingeht. Es werden nicht Lieferungen und sonstige Leistungen besteuert, sondern solche gegen Entgelt. Es muss ein Leistungsaustausch stattfinden. Die Entgeltlichkeit ist begrifflich Voraussetzung für die Annahme eines steuerbaren Umsatzes. Fehlt es an einem Entgelt, so liegt kein Leistungsaustausch vor. Dies ist z.B. bei Schenkungen oder bei Erbfällen der Fall.

Aus der Syntax „Lieferungen oder sonstige Leistungen“ folgt, dass auch Lieferungen Leistungen sind; die Leistung ist notwendig Oberbegriff zur Lieferung und sonstigen Leistung. Der Begriff „Leistung“ wird allerdings im Gesetz nicht geregelt. Es wurden infolgedessen zahlreiche eigenständige Definitionen erarbeitet, die „nicht nur zu teilweise bislang noch nicht erkannten Widersprüchen in der Judikatur, Verwaltungspraxis und Lehre ..., sondern auch zu einer kaum noch überschaubaren Kasuistik geführt“¹⁶⁷ haben. Es soll im folgenden der Versuch unternommen werden, den Steuertatbestand „Leistungen gegen Entgelt“ aus der Dogmatik der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer abzuleiten.

1. Einordnung des Leistungstatbestandes in das Umsatzsteuerrecht

Eine Steuer auf den Verbrauch ist neben den Steuern auf das zugeflossene/entstandene Einkommen die zweite Grundform möglicher Besteuerung.¹⁶⁸ Das Einkommen wird zweimal besteuert, einmal bei seiner Entstehung durch die Einkommensteuer und einmal bei seiner Verwendung durch die Verbrauchsteuern.¹⁶⁹ Der Verbrauch selbst ist dabei ein Vorgang, der steuertechnisch nicht erfassbar

¹⁶⁶ Dazu Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 7 Rz. 23 ff.

¹⁶⁷ Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 19, Stand 12/1999 (in aktuelle Kommentierung von Nieskens nicht übernommen).

¹⁶⁸ Grundlegend: Popitz, Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 180 (182); Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 95 f.

¹⁶⁹ Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 1.

ist.¹⁷⁰ Eine allgemeine Verbrauchsteuer kann „entgegen ihrem Namen juristisch technisch niemals unmittelbar den Vorgang des Verbrauchs zum Gegenstand haben.“¹⁷¹ Denn durch Verbrauchsteuererklärungen der Konsumenten und Verbrauchsteuerbescheide der Steuerbehörden lässt sich weder eine aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung notwendige lückenlose Verbrauchsbesteuerung, noch eine wirkungsvolle Steuerkontrolle erreichen.¹⁷² Vielmehr müssen die Verbrauchsgüter „irgendwo“ auf dem Weg zum Verbraucher steuerlich belastet, zum Zwecke einer praktikablen Steuererhebung leicht umschreibbare und überprüfbare Vorgänge als steuertechnische Anknüpfungsmerkmale normiert und im Ergebnis die intendierte allgemeine Verbrauchsbelastung verwirklicht werden.¹⁷³ Dabei ergeben sich zahlreiche Möglichkeiten.¹⁷⁴ Eine Möglichkeit wird nach allgemeiner Auffassung darin gesehen, über die Anknüpfung an den Umsatz eines Unternehmers den Verbrauch indirekt zu erfassen.¹⁷⁵ Diesen Weg ist das deutsche Umsatzsteuerrecht seit dem ersten deutschen Umsatzsteuergesetz vom 26.7.1918¹⁷⁶ gegangen. Eine solche indirekte Belastung des Steuergutes „Verbrauch“ durch die Anknüpfung an das Steuerobjekt „Umsatz“ setzt jedoch voraus, dass Steuergut und Steuerobjekt in einem eindeutigen Verhältnis zueinander stehen. D.h. jedem Verbrauch muss ein Umsatz gegenüberstehen und jedem Umsatz ein Verbrauch. Andernfalls müssten systemgerechte Korrekturen vorhanden sein und eingreifen. Nur wenn vorstehende Anforderungen im geltenden Umsatzsteuerrecht durch die *lex lata* und deren Interpretation erfüllt werden, kann man von einer gelungenen Verbrauchsteuer sprechen.

Bezug nehmend auf Walden¹⁷⁷ ist Ausgangspunkt für einen ökonomischen Verbrauchsbegriff zur Beurteilung der Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer die Vorstellung, dass jedem Verbrauch eine entsprechende Versorgung vorausgeht. Substituiert man den Vorgang des physischen Verbrauches durch den empirisch beobachtbaren Vorgang der Versorgung, so kann man dem Verbrauch und der entsprechenden Versorgung als gemeinsame Basis eine ökonomisch fassbare Handlung zugrunde legen, den Leistungsaustausch. Die Eigenversorgung außer Betracht gelassen, sind die Wirtschaftssubjekte in einer auf Arbeitsteilung angelegten Marktwirtschaft darauf angewiesen, durch Tauschvorgänge deren unterschiedliche Bedürfnisse zu befriedigen. Diese Tauschvorgänge sind der Anknüpfungspunkt der Umsatzsteuer, unabhängig davon, ob der Versorgung ein tatsächlicher Verbrauch folgt.

Tauschvorgänge in vorgenanntem Sinne sind nicht nur solche nach § 515 BGB, sondern allgemein Verhältnisse gegenseitigen Leistungsaustausches. Diese sind größtenteils durch die schuldrechtlichen Synallagmen des BGB abgedeckt,

¹⁷⁰ Popitz, Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 180 (183).

¹⁷¹ Popitz, Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 180 (185).

¹⁷² Popitz, Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 180 (183).

¹⁷³ Söhn, *StuW* 1975, 1 (3).

¹⁷⁴ Zu den Formen der Verbrauchsbesteuerung vgl. Popitz, Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 180 (183 f.); Söhn, *StuW* 1975, 1 (3) m.w.N.

¹⁷⁵ Ausführlich Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, S. 59 m.w.N.

¹⁷⁶ *RGBl.* 1918, 149.

¹⁷⁷ Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, S. 62; Söhn, *StuW* 1975, 1 ff.

umfassen aber auch solche Austauschverhältnisse, die nicht Gegenstand eines schuldrechtlichen Vertrages sind oder sein können (z.B. wegen Sittenwidrigkeit, § 41 Abs. 1 AO). Entscheidendes Merkmal von Tauschverhältnissen ist die unterstellte Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung. Dies ergibt sich aus den kollidierenden Interessenlagen der beteiligten Parteien. Der Höhe nach besteht also die Vermutung, dass sich der Wert des Verbrauchs durch die Höhe des Umsatzes abbilden lässt. Dies macht den Verbrauch, ein rein tatsächlicher Vorgang, gleichzeitig einer Bewertung zugänglich.

Durch die Substitution des Verbrauches durch die (vorgelagerte) Versorgung wird eine allgemeine Verbrauchsteuer überhaupt erst umsetzbar für die Praxis. Eine Verbrauchsteuer in der Form einer direkten Steuer ist nicht vorstellbar. Es müsste zu einem steuertechnischen Chaos führen, sollten Endverbraucher in Entsprechung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer in Form von Selbstveranlagungen Verbrauchsteuererklärungen abgeben. Gleichzeitig macht der vorgelagerte Tauschvorgang den Verbrauch einer praktikablen Bewertung zugänglich. Die Kritik von Weiß¹⁷⁸, das Prinzip der subjektiven Wertbemessung stehe im Widerspruch zum Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer, kann nicht überzeugen. Zwar ist richtig, dass eine idealisierte Verbrauchsteuer den Ansatz objektiver Werte zumindest dann verlangt, wenn der objektive Wert höher ist als der frei ausgehandelte Preis, denn in Höhe des Wertunterschiedes kommt es bei subjektiver Wertbemessung letztlich zu unversteuertem Verbrauch. Diese Argumentation verkennt jedoch die zwingende Praktikabilität, die den umsatzsteuerlichen Tatbeständen in der Massenrechtsanwendung zugrunde zulegen ist. Die Weite des Leistungsbegriffes macht ein objektives Wertfeststellungsverfahren weder möglich noch kontrollierbar. Der Gesetzgeber hat deshalb aus Praktikabilitätsgründen das leichter bestimmbare Entgelt als Steuerbemessungsgrundlage gewählt (und wählen müssen), da es im allgemeinen den Wert des umgesetzten Konsumgutes zuverlässig indiziert.¹⁷⁹

Zudem hat der Gesetzgeber für die „pathologische“ Fallgruppe der sich nahestehenden Personen 1990 die sog. Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG) eingeführt. Wird bei Umsätzen zwischen nahestehenden Personen ein Entgelt vereinbart, das niedriger ist als die Bemessungsgrundlage bei einem unentgeltlichen Umsatz (Eigenverbrauch), so wird diese als Mindestbemessungsgrundlage angenommen. Um einen unversteuerten Verbrauch in diesen Fällen auszuschließen, ist die besondere Bemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG eingeführt worden, durch die sichergestellt werden soll, dass diese Umsätze ebenso besteuert werden wie die entsprechenden unentgeltlichen Leistungen nach § 10 Abs. 4 UStG. § 10 Abs. 5 UStG verhindert damit einerseits Umgehungen und trägt auf der anderen Seite der Tatsache Rechnung, dass Leistungen eines Unternehmers doppelt motiviert sein können. Der Unternehmer kann zur Erzielung von Entgelt unternehmerisch leisten, er kann aber auch aus priva-

¹⁷⁸ Weiß, DStJG 7 (1984), S. 351 (359).

¹⁷⁹ Söhn in: Festschrift für von Wallis, S. 439 (447); Tehler, DStR 1983, 215 (217).

ten/nichtunternehmerischen Gründen das Entgelt verbilligt festsetzen. Insoweit liegt dann Eigenverbrauch des Unternehmers vor.¹⁸⁰

Werden die erlangten Leistungen nicht verbraucht, sondern gehen sie als Investition in die weitere Wertschöpfungskette ein, wird über das Korrektiv des Vorsteuermechanismus (§ 15 UStG) die systemgemäße Entlastung von der Verbrauchsbesteuerung erreicht. Die dem Unternehmer von § 15 UStG eingeräumte Möglichkeit des Vorsteuerabzuges ist das „Herzstück“ im Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem. Der Vorsteuerabzug wird deshalb als die zentrale Regelung im Allphasen-Netto-System angesehen, weil hierdurch - und die den Vorsteuerabzug flankierenden Regelungen (§ 15a UStG) - das systemtragende Prinzip der Umsatzsteuer als allgemein proportionale Verbrauchsteuer verwirklicht wird. Der Gesetzgeber hat den Vorsteuerabzug nicht von einem Mehrwert abhängig gemacht.¹⁸¹ Maßgeblich ist nicht, dass bei der aufeinanderfolgenden Weiterlieferung einer Ware in der Unternehmerkette jeweils der nur der auf der Umsatzstufe bestehende oder erhöhte Warenwert besteuert wird. Vielmehr wird durch den Vorsteuermechanismus erreicht, dass bei einer Leistungskette dem Fiskus das Steueraufkommen erst dann verbleibt, wenn ein Leistungsempfänger vom Abzug der ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuer ausgeschlossen ist. Neben steuer-technisch notwendigen Ausschlussumsätzen (vgl. § 15 Abs. 2 u. 3 UStG) sind vom Vorsteuerabzug insbesondere Nichtunternehmer ausgeschlossen. Gleiches gilt natürlich für Unternehmer, die Leistungen für ihren nichtunternehmerischen Bereich beziehen.

Im Falle einer Entnahme von Leistungen aus dem steuerneutralen Unternehmensbereich in die private Sphäre (Verbrauchssphäre) wird die Korrektur des Vorsteuerausgleichs durch den Entnahmetatbestand erneut korrigiert. Ziel der Eigenverbrauchstatbestände des § 3 Abs. 1 b, 9a UStG ist zu verhindern, dass Selbstversorger umsatzsteuerlich besser gestellt sind als fremdversorgte Verbraucher, die ihren Bedarf kaufen müssen. Der Sache nach handelt es sich beim Eigenverbrauch damit um einen Vorsteuerberichtigungstatbestand. Logischer Gegenschluss dieser Erkenntnis ist, dass ein Unternehmer (, der nicht vollumfänglich in den Genuss des Vorsteuerabzuges gekommen ist) durch die Eigenverbrauchsbesteuerung auch nicht schlechter gestellt werden darf als ein fremdversorgter Nichtunternehmer.¹⁸²

In toto ergänzen sich die Haupttatbestände Leistungsaustausch, Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch zu einer Wirkungseinheit, die bei zielgerichteter Interpretation eine lückenlose Verbrauchsbesteuerung gewährleisten kann. Dabei ist jedoch darauf zu achten, dass jeder einzelne Tatbestand auch tatsächlich entsprechend seiner zugewiesenen Funktion ausgelegt wird.

¹⁸⁰ Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 115.

¹⁸¹ Insoweit ist die Bezeichnung „Mehrwertsteuer“, wie sie in der 2. Umsatzsteuer-Richtlinie-EG verwendet wurde, nicht korrekt. Ebenso Weiß, ZIP 1982, 360.

¹⁸² Ebenso Söhn, StuW 1975, 1 (13).

2. Der „Leistungsaustausch“ im Umsatzsteuerrecht

Zwischen Leistung und Gegenleistung muss ein Zusammenhang bestehen, damit von einem Leistungsaustausch gesprochen werden kann. Wie die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung gestaltet sein muss, ist bis heute streitig. Fraglich ist die Richtung der Verknüpfung, ob sie zwischen Leistung und Gegenleistung oder zwischen Gegenleistung und Leistung oder beidseitig bestehen muss. Fraglich ist auch, welcher Art die Verknüpfung zu sein hat; reicht eine kausale Beziehung oder ist Finalität zu verlangen ?

a) Rechtsprechung

Insbesondere die Fallgruppe der betrieblichen Sachzuwendungen des Arbeitgebers an die bei ihm beschäftigten Arbeitnehmer hat den BFH¹⁸³ veranlasst, in grundsätzlichen Ausführungen den Begriff des Leistungsaustausches zu präzisieren: „Zur Annahme des Leistungsaustauschs ist auf der Seite des leistenden Unternehmers ein Verhalten erforderlich, das auf den Erhalt einer Gegenleistung im Austausch gegen die erbrachte Leistung abzielt oder geeignet ist, eine Vergütung für die erbrachte Leistung auszulösen. Diese Zweckgerichtetheit seines Handelns kann unterschiedlich ausgerichtet sein. Sie ist (als dem Regelfall) immer dann gegeben, wenn die Gesamtumstände derart ausgestaltet sind, dass der leistende Unternehmer erkennbar nur um der Gegenleistung Willen leistet (vgl. insbesondere die gegenseitigen Verträge). Die Zweckgerichtetheit seines Handelns ist ferner gegeben, wenn er leistet in der erkennbaren Erwartung auf eine Gegenleistung. Einer solchen Erwartung steht gleich, wenn der leistende Unternehmer eine Leistung erbringt, die ihrer Art nach üblicherweise vergütet wird oder die nach den Umständen eine Vergütung erwarten lässt. In Fällen dieser Art leistet der Unternehmer zwar, ohne den Leistungsempfänger zuvor rechtlich auf eine Gegenleistung festgelegt zu haben, jedoch nur deshalb, weil er ohne eine rechtsgeschäftliche Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Gegenleistung diese haben will oder zumindest bereit ist, eine solche entgegenzunehmen. (...) An einer solchen Erwartungshaltung des leistenden Unternehmers fehlt es dann, wenn er den ernst gemeinten und den sich aus den Umständen ergebenden Willen hat, für diese Leistung kein Entgelt zu nehmen und er überdies die Möglichkeit der Entgegennahme einer Gegenleistung dem Leistungsempfänger gegenüber erkennbar ausgeschlossen hat. In Fällen dieser Art - wie z.B. einem Geschenk, das ein Gegengeschenk auslöst - ist zwar eine kausale Verknüpfung beider Leistungen gegeben; jedoch fehlt es an einer inneren Verknüpfung dergestalt, dass die Leistung um einer Gegenleistung Willen erbracht wird. Ein Leistungsaustausch i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann folglich nur zustande kommen, wenn sich die Leistung (in der dargestellten Weise) auf

¹⁸³ BFH v. 7.5.1981, BFHE 133, 133 = BStBl. II 1981, 495

(in der dargestellten Weise) auf den Erhalt einer (möglichen) Gegenleistung richtet und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöst, so dass schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen innerlich miteinander verbunden sind. Die Annahme einer Leistung gegen Entgelt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfordert deshalb - um die Steuerbarkeit zu begründen - in erster Linie, dass eine zum Zweck der Entgelterzielung erbrachte Leistung gegeben sein muss.”

Das zitierte BFH-Urteil vom 7.5.1981 brachte nicht nur eine Kehrtwende¹⁸⁴ in der Rechtsprechung des BFH zu den Sachzuwendungen und sonstigen Leistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer.¹⁸⁵ Nach Weiß¹⁸⁶ gibt der BFH dem Leistungsaustauschbegriff zum ersten mal in seiner Geschichte einen konkreten Inhalt. Die Ausführungen des BFH betreffen die Grundfragen zum Vorliegen eines Leistungsaustausches ganz allgemein und beziehen sich nicht nur auf das spezielle Problem der Sachzuwendungen. Insofern sind die Urteilsgründe von weitreichender Bedeutung für die gesamte Dogmatik des Umsatzsteuerrechts. Der V. Senat des BFH geht entsprechend seinem Verständnis der Umsatzsteuer als Verkehrsteuer davon aus, dass entgeltliche Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gegeben sind, wenn das Verhalten des leistenden Unternehmers auf den Erhalt einer Gegenleistung abzielt oder zumindest geeignet ist, eine Gegenleistung auszulösen. Die Leistung muss in diesem Sinne zweckgerichtet (final) sein. Eine bloße Kausalität genügt nicht. Ein Geschenk, das ein Gegengeschenk auslöst, ist zwar in diesem Sinne kausal verknüpft; eine innere Verknüpfung dergestalt, dass die eine Leistung um der anderen willen erbracht wird, ist jedoch nicht gegeben. Die Qualifizierung des Leistungsaustausches wird ausschließlich aus der Perspektive des leistenden Unternehmers getroffen.

Völlig unklar bleibt in der Urteilsbegründung allerdings, woraus der BFH seine Erkenntnisse herleitet. Zur Begründung seiner Auffassung verweist der BFH lediglich auf zwei Urteile des RFH aus den Jahren 1935 und 1938.¹⁸⁷ Der RFH begründet in ersterer Entscheidung die Steuerbarkeit von Messtipendien durch eine Ordensgemeinschaft. Steuerrechtlich könne das Stipendium nicht als Schenkung anerkannt werden, weil die subjektiven Voraussetzungen einer Schenkung fehlten. Der Priester empfangt vielmehr in seinem Messtipendium einen Beitrag zu seinem Lebensunterhalt, wofür von ihm die Vornahme einer geistlichen Amtshandlung erwartet werde. Da die Umsatzsteuer ausschließlich die ausgetauschten Leistungen besteuere, komme es nicht darauf an, ob die Beteiligten einerseits die

¹⁸⁴ Zur früheren Rechtsprechung vgl. das sog. “Kantinenurteil” v. 6.2.1975, BFHE 115, 75, BStBl. II 1975, 255.

¹⁸⁵ Zur Bedeutung der in das UStG 1980 eingefügten Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Lit. b vgl. Husmann, UR 1985, 105; Mößlang DStZ 1987, 419. Der BFH hat durch das Grundsatzurteil vom 11.3.1988, BStBl. II 1988, 643 den Meinungsstreit im Sinne der Verwaltungsauffassung entschieden. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Lit. b UStG 1980 mache die Steuerbarkeit der Sachzuwendungen an Arbeitnehmer lediglich davon abhängig, dass sie aufgrund des Dienstverhältnisses ausgeführt worden seien; ein Leistungsaustausch sei nicht Tatbestandsmerkmal der Vorschrift. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Lit. b UStG a.F. wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 aufgehoben und durch § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG 1999 ersetzt.

¹⁸⁶ Rezension zur BFHE 133, 133 vom 7.5.1981 in UR 1981, 149.

¹⁸⁷ RFH v. 19.7.1935, RFHE 38, 147 und RFH v. 24.8.1938, RFHE 44, 328.

Leistung und andererseits die Bezahlung aufgrund irgendwelcher Verpflichtungen oder freiwillig bewirken. Entscheidend sei vielmehr allein, ob Leistung und Entgelt im Verhältnis der Wechselbeziehung und der gegenseitigen Abhängigkeit stehen, dass also zwischen den gegenseitigen Leistungen eine innere Verknüpfung gegeben sei. Dies sei vorliegend der Fall, denn die Zuwendung werde dem Priester gegeben, damit das Messopfer gelesen wird. In der zweiten Entscheidung vom 24.8.1938 stellte der RFH maßgeblich darauf ab, „ob zwischen den gegenseitigen Leistungen eine innere Verknüpfung gegeben ist, ob demgemäß die Zahlungen davon abhängig und um deswillen geleistet sind, dass der Beschwerdeführer (der leistende Unternehmer) die von ihm erwartete Tätigkeit entwickelt hat.“ Die zitierten Entscheidungen stellen in ihren Begründungen maßgeblich auf die Perspektive des Leistungsempfängers ab. Entscheidend war in beiden Urteilen, dass die Gegenleistung erbracht wurde, um die Leistung zu erhalten. Es ist jedoch zumindest zweifelhaft, ob das weit ausgelegte Merkmal der inneren Verknüpfung zwingend im Sinne der nunmehr vertretenen Finalität definiert worden ist.¹⁸⁸

Demgegenüber sieht der EuGH, wie offensichtlich schon der RFH als Besteuerungsgrundlage alles an, was als Gegenleistung für den erbrachten Dienst erhalten wird.¹⁸⁹ Im sog. Straßenmusikantenurteil¹⁹⁰ stellt er klar, dass die wenn auch kausale Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung durch ein Rechtsverhältnis oder zumindest eine Vereinbarung ausbedungen sein muss. Jüngst führt der EuGH¹⁹¹ dieses kausale Verständnis fort, indem er den Leistungsaustausch bei unentgeltlicher Arbeitnehmerbeförderung davon abhängig machte, ob der gebotenen Beförderungsleistung eine zuordenbare Gegenleistung in Form von Zahlungen der Arbeitnehmer, auszuführender Arbeit oder Lohnabzug gegenübersteht. Die zitierten Vorabentscheidungen des EuGH haben zwar keine unmittelbare Einwirkung auf das nationale Recht im Sinne einer europäischen Superrevisionsinstanz. Eine Vorabentscheidung ergeht lediglich zur vorgelagerten Auslegungsfrage des Gemeinschaftsrechts. Allerdings ergibt sich aus dem Gebot zur Gemeinschaftstreue in Art. 10 EGV für die nationalen Gerichte und die Verwaltung die Verpflichtung zur richtlinienkonformen Auslegung der nationalen Gesetze.

b) Schrifttum

Insbesondere durch das BFH-Urteil vom 7.5.1981 wurde die Diskussion um die Auslegung des Begriffs „Leistungsaustausch“ neu belebt. Nach Weiß, der diese Entscheidung wohl maßgeblich durch sein Umsatzsteuerverständnis mitgeprägt hat¹⁹², bekennt sich die Rechtsprechung „zum Gedanken einer strengen Ge-

¹⁸⁸ Ebenso Brock, Steuerbarkeit betrieblicher Sozialzuwendungen, S. 85 f.

¹⁸⁹ EuGH v. 5.2.1981, EuGHE 81, 455 = UR 1981, 100; v. 23.11.1988, EuGHE 1988, 6365 = UR 90, 307 mit krit. Anm. Weiß.

¹⁹⁰ EuGH v. 3.3.1994, EuGHE 1994, I-743 = UR 1994, 399 = BB 1994, 1132 für Straßenmusik auf öffentlichen Wegen.

¹⁹¹ EuGH v. 16.10.1997, UR 1998, 61 Tz. 14 - 17.

¹⁹² So auch der Vorwurf von Söhn, Festschrift für von Wallis, S. 439 (441).

setzmäßigkeit der Besteuerung und gibt dem Leistungsaustauschbegriff erstmals in der Geschichte der Umsatzsteuer-Rechtsprechung einen konkreten Inhalt¹⁹³. Er hat diese Ausführungen ausdrücklich mit der verkehrsteuerlichen Qualifizierung der Umsatzsteuer verbunden. Schon 1976 hatte sich Weiß¹⁹⁴ ausführlich mit der begrifflichen Abgrenzung des Leistungsaustausches in einer Weise auseinandergesetzt, die die Entscheidungsbegründung in nahezu allen Punkten vorwegnimmt. Schon damals stellte er fest, dass die für den Leistungsaustausch erforderliche innere Verknüpfung voraussetzt, „dass der Leistende leistet, weil er die Gegenleistung will (Finalität), und dass seine eigene Leistung die Gegenleistung auslöst (Kausalität)“¹⁹⁵. Diese Differenzierung solle sich aus dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ergeben. Reiß¹⁹⁶ hingegen hält die Formulierung „Leistungen gegen Entgelt“ zumindest einer zweifachen Auslegung fähig. „Man kann sie wie der BFH und sein Interpret dahin verstehen, dass die Leistung aus der Sicht des Leistenden final auf den Erhalt einer Gegenleistung gerichtet sein müsse. Man kann sie aber auch dahin verstehen, dass eine Gegenleistung dann vorliegt, wenn der Leistungsempfänger kausal wegen des Empfanges der Leistung eine Gegenleistung erbringt oder final um des Erhaltes der Leistung willen eine Gegenleistung aufwendet.“¹⁹⁷ Während Weiß¹⁹⁸ weiterhin aus dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu schließen vermag, dass sich die Steuerbarkeit einer Leistung allein aus dem Blickwinkel des Leistenden beurteilen lässt, fordert Söhn¹⁹⁹ wegen des Verbrauchsteuercharakters der Umsatzsteuer eine vorrangige Beurteilung aus der Sicht des Konsumenten. Die gegenteilige Auffassung könne ohne jede Begründung nur ihre „Erfinder“ überzeugen. Tehler²⁰⁰ hebt hervor, dass der Entgeltbegriff nicht nur in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sondern auch in § 10 Abs. 1 UStG verwendet wird und schon der Wortlaut des § 10 Abs. 1 UStG für eine jedenfalls vorrangige Orientierung aus der Sicht des Leistungsempfängers spricht. „Der Wortlaut des § 10 Abs. 1 S. 2 UStG („um die Leistung zu erhalten“) ist extensiv zu deuten; er meint auch: „weil geleistet worden ist“.“²⁰¹ Somit erfülle jedes kausale Verhältnis (Geschenk - Gegengeschenk) die Voraussetzung des Leistungsaustausches. Es entspreche einer gesetzessystematischen Auslegung, einen, in demselben Gesetz verwendeten Begriff, gleich auszulegen.²⁰²

¹⁹³ Urteilsanmerkung zur BFHE 133, 133 vom 7.5.1981 in UR 1981, 149.

¹⁹⁴ Steuerkongress-Report 1976, S. 249 ff. (256 ff.).

¹⁹⁵ Weiß, Steuerkongress-Report 1976, 249 ff. (260).

¹⁹⁶ StuW 1983, 364 (368).

¹⁹⁷ Reiß, StuW 1983, 364 (368).

¹⁹⁸ Weiß, DStJG Bd. 7, S. 351 ff. (361).

¹⁹⁹ Festschrift für von Wallis, S. 439 (448).

²⁰⁰ DStR 1983, 215 (218).

²⁰¹ Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 58; Tehler, DStR 1983, 215 (218).

²⁰² So Reiß, StuW 1983, 364 (369).

c) Systematische Lösung

Da der Verbrauch an sich nicht erfassbar und auch einer praktikablen Bewertung nicht zugänglich ist, werden die Güter und Dienstleistungen auf ihrem Weg zum Verbraucher steuerlich erfasst. Anknüpfungsmoment für die Umsatzsteuer ist also die Versorgung der Endverbraucher. Aus praktischen und „vor allem aus psychologischen Gründen“²⁰³ beschränkt sich das Umsatzsteuerrecht auf die Versorgung durch Unternehmer. Nach ganz herrschender Meinung ist die Entgeltlichkeit begrifflich Voraussetzung für die Steuerbarkeit eines Umsatzes.²⁰⁴ Dieses Verständnis wird auch Art. 2 der 6. RL-EG zugrunde gelegt.²⁰⁵ Es werden also nicht Leistungen besteuert, sondern Leistungen gegen Entgelt. Dieses Entgelt ermittelt sich nach § 10 Abs. 1 UStG als alles, was der Empfänger der Leistung für diese aufwendet.

Die Verengung des Leistungsaustauschbegriffes, welcher, wie Probst²⁰⁶ richtig bemerkt, als solcher kein Gesetzesbegriff ist, auf ein finales Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, bedeutet zwangsläufig eine Ausgrenzung nur kausal verknüpfter Leistungen im Gegenseitigkeitsverhältnis. Aus dem Verbrauchsteuerargument besteht keinerlei Veranlassung, den sog. Leistungsaustausch zu besteuern, vielmehr soll der Verbrauch, bzw. die Versorgung mit verbrauchbaren Leistungen besteuert werden. Die Erfassung von Tauschumsätzen lässt sich m.E. nur aus technischen Gründen der Steuererhebung rechtfertigen. Besinnt man sich darauf, dass die steuertechnische Anknüpfung an die Versorgung letztlich nur Substitut für die Erfassung und Bewertung des Verbrauches an sich ist, so wird deutlich, dass höhere Anforderungen an den Leistungsaustausch im Umsatzsteuerrecht unberechtigt sind. Es soll hier zwar nicht das Umsatzsteuergesetz umgeschrieben werden. Man kann aber davon ausgehen, dass der Begriff „Leistungen gegen Entgelt“ steuertechnischer Art ist.²⁰⁷ Der Haupttatbestand des Umsatzsteuergesetzes könnte auch heißen: „Der Umsatzsteuer unterliegen die Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt“. Eine solche Formulierung könnte auf die sog. „innere Verknüpfung“ von Leistung und Gegenleistung gänzlich verzichten. Diese Argumentation wird unterstützt durch die frühere Regelung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Lit. b UStG 1980. Hier hielt der Gesetzgeber den Leistungsaustausch scheinbar für abdingbar.²⁰⁸ Der BFH²⁰⁹ und die Finanzverwaltung²¹⁰ interpretier-

²⁰³ Tipke, UR 1972, 2 (2).

²⁰⁴ Vgl. statt aller Husmann in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 1 Anm. 60; Zeuner in: Bunjes/Geist, UStG, § 1 Rz. 14 ff.; Tehler in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1 Rz. 37.

²⁰⁵ Siehe Birkenfeld, UR 1997, 241 (244).

²⁰⁶ Hartmann/Metzenmacher, UStG, E § 1 Abs. 1 Nr. 1, Anm. 2 (Stand 12/1999; in aktueller Auflage nicht mehr enthalten).

²⁰⁷ Ebenso Crezelius, Steuerrecht II, § 24 Rz. 7.

²⁰⁸ Die Regelung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Lit. b UStG 1980 war außerordentlich umstritten. Fraglich war, ob die Norm nach ihrem Wortlaut und ihrer systematischen Stellung eine Gegenleistung voraussetzt und damit weitgehend leerlaufen würde oder ob eine am Willen des Gesetzgebers orientierte und richtlinienkonforme Auslegung auf eine Gegenleistung verzichten kann.

ten die Vorschrift dahin, dass die Steuerbarkeit von Sachzuwendungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Lit. b UStG 1980 das Vorliegen eines - irgendwie gearteten Entgelts - als Gegenleistung nicht voraussetzt.²¹¹ Weitere Unterstützung findet die Argumentation in der sog. Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG). Die Einführung dieser besonderen Bemessungsgrundlage beruhte darauf, einem weitgehend unbesteuerten Verbrauch der in § 10 Abs. 5 UStG aufgeführten Leistungen entgegenzuwirken.²¹² Die Vorschrift lässt deutlich erkennen, dass das Steuergut der Umsatzsteuer der Verbrauch ist, und dessen Erfassung eine fehlende Gegenleistung im Sinne der vom BFH vertretenen Finalität nicht grundsätzlich-dogmatisch entgegensteht. Letztlich lässt sich noch die Regelung des § 1 Abs. 1a UStG anführen, die in Satz 2 eine entgeltliche oder unentgeltliche Übereignung bzw. Einbringung eines (Teil)Betriebs als Geschäftsveräußerung kennzeichnet. Auch hier scheint der finale Leistungsaustausch abkömmlich zu sein, um einen steuerbaren aber nach Satz 1 der Vorschrift steuerfreien Umsatz anzunehmen.

Folgt man der Rechtsprechung des BFH zum Leistungsaustausch und damit dem Postulat, die Leistung müsse final auf den Erhalt einer Gegenleistung gerichtet sein, so zieht man den Tatbestand der Steuerbarkeit enger als den Entgeltbegriff. Dieser umfasst bekanntlich alles, was der Empfänger (oder ein Dritter) aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Damit legt der BFH eine Lücke in der Systematik der Verbrauchsbesteuerung an und widerspricht so der Besteuerungsidee der Umsatzsteuer. Es werden Versorgungsakte grundlos aus der Steuerbarkeit ausgenommen.

Auch die Verfechter der kausalen Verknüpfung sehen im „Leistungsaustausch“ eine tragende Säule des Umsatzsteuerrechts.²¹³ Soweit ersichtlich sind sämtliche Vertreter dieser Theorie auch Anhänger des Verbrauchsteuergedankens. Insofern ist das Beharren auf der Leistungsaustauschtheorie eigentlich unerklärlich und offensichtlich auch unerklärt. Im Vordergrund des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sollte der Akt der Fremdversorgung (Lieferung oder sonstige Leistung) stehen und nicht der sog. Leistungsaustausch. Der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umschriebene Leistungsaustausch dient letztlich der Bewertung des Aktes der Fremdversorgung. Allerdings ist diesen Autoren zuzugestehen, dass sie den Tatbestand der

Vgl. hierzu Husmann, UR 1985, 105; Mößlang, DStZ 1987, 419; vgl. auch BFH v. 11.3.1988, BStBl. II 1988, 643 und die Rezension von Husmann, UR 1988, 303.

²⁰⁹ BFH vom 11.3.1988, BStBl. II 1988, 643 = UR 1988, 316.

²¹⁰ BMF-Schreiben vom 7.2.1991, BStBl. I 1991, 267 = UR 1991, 85.

²¹¹ Der neue Tatbestand des § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG 1999 lässt nun den privaten Bedarf des Personals eines Unternehmers für die Steuerbarkeit der unentgeltlichen Wertabgabe aus dem Unternehmen genügen; das Merkmal des fehlenden besonderen Entgelts gibt es – in Übereinstimmung mit Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG – nicht mehr. Dies ist rechtstechnisch konsequent, weil die Sachzuwendungen an Arbeitnehmer nun den unentgeltlichen Wertabgaben (Eigenverbrauch) des Unternehmers zugeordnet werden. Der Belastungskonzeption des UStG widerspricht dies freilich.

²¹² Ebenso Schuhmann in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 10 Anm. 550.

²¹³ So z.B. Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 58; Söhn, Festschrift für von Wallis, S. 439 ff.; Widmann, DStR 1981, 703 (704); Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, S. 142 ff.; Tehler, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehrs- und/oder Verbrauchsteuer, S. 96 ff.; Brock, Die Umsatzsteuerbarkeit betrieblicher Sozialzuwendungen, S. 82 ff.

Besteuerung gegenüber dem Entgeltbegriff nicht einengen und so zu systemgerechten Ergebnissen kommen. Die Begründungsversuche müssen jedoch insofern mit Unbehagen betrachtet werden, als sie maßgeblich auf den Entgeltbegriff des § 10 Abs. 1 UStG abstellen. Es wird versucht, den Tatbestand der Besteuerung mit einer Norm zu klären, die die Bemessungsgrundlage der Steuer regelt. Dies erscheint methodisch verfehlt.²¹⁴

Nach hier vertretener Auffassung ist davon Abstand zu nehmen, besondere Anforderungen an den sog. „Leistungsaustausch“ zu stellen. Verlangt man hier ein in irgend einer Weise besonders geartetes Verhalten des Leistenden, so schließt man aus dem Tatbestand der Besteuerung bestimmte Versorgungsakte aus. Dies aber läuft der Idee der Umsatzsteuer entgegen. Der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG manifestierte Leistungsaustausch muss also in einer Weise interpretiert werden, dass er die Teleologie der Steuer nicht versperrt. Dies kann nur erreicht werden, wenn man den Entgeltbegriff des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG mindestens soweit auslegt wie den Entgeltbegriff des § 10 Abs. 1 UStG. Dieser definiert als Entgelt alles, was der Leistungsempfänger (oder ein Dritter) aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Hier wird also nach dem Wortlaut auf eine Finalität beim Leistungsempfänger abgestellt. Reiß²¹⁵ fordert eine extensive Deutung des Wortlautes des § 10 Abs. 1 S. 2 UStG. Es sei hier gemeint „weil geleistet worden ist“. Dies komme angemessener zum Ausdruck in § 10 Abs. 1 S. 3 UStG („... was ... für die Leistung gewährt“) sowie in § 1 Abs. 1 Nr. 1 Lit. b UStG 1980 („... für die die Empfänger ... kein besonders berechnetes Entgelt aufwenden“). Diese Wortlautauslegung entspricht auch Art. 11 A. Abs. 1 Lit. a der 6. USt-Richtlinie, wonach Besteuerungsgrundlage alles das ist, „was den Wert der Gegenleistung bildet“. Diesen kausalen Zusammenhang lassen zahlreiche europäische Staaten in ihren nationalen Umsatzsteuergesetzen gelten.²¹⁶ Auch Weiß legt seinen Ausführungen dieses kausale Verständnis der Bemessungsgrundlage zugrunde.²¹⁷

Geht man demnach von einem kausalen Entgeltbegriff in § 10 Abs. 1 UStG aus und bezieht jegliche Gegenleistung in die Wertbemessung des Umsatzes mit ein, so gebietet das, auch jedes kausale Verhältnis von „Leistung gegen Entgelt“ unter den Tatbestand der Steuerbarkeit zu subsumieren. Zu überprüfen ist nun, ob diese teleologisch orientierte Interpretation dem allgemeinen Gesetzesvorbehalt (Art. 20 Abs. 3 GG) genügt, respektive vom Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gedeckt ist. Der Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG „Leistungen gegen Entgelt“ ist aber zumindest einer zweifachen Auslegung fähig. Er könnte meinen, dass geleistet wird um ein Entgelt zu erhalten, er könnte aber auch meinen, dass ohne eine solche Erwartung geleistet wurde, die Leistung aber gleichsam eine Gegenleistung ausgelöst hat. Das Ziel der Auslegung muss sein, vom Wortlaut zum Wortsinn zu gelangen. Bei der Auslegung des Terminus „Leistung gegen Entgelt“ muss teleologischer Orientierungsmaßstab der Zweck des Umsatzsteuer-

²¹⁴ Insofern ist den Argumenten von Weiß zuzustimmen; vgl. Weiß, DStJG 7 (1984), S. 351 (361).

²¹⁵ Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 58.

²¹⁶ Vgl. den Hinweis von Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 58, Fußnote 87 m.N.

²¹⁷ Weiß, Steuerkongress-Report 1976, 249 (258); ders., DStJG 7 (1984), S. 351 (363).

gesetzes sein. Dieser setzt aber nach obiger Auffassung einen Entgeltbegriff im Steuertatbestand voraus, der mindestens so weit zu ziehen ist wie der Entgeltbegriff in der Wertfindung. Dieses kausale Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung aus der Perspektive des Verbrauchers ist zweifellos vom Wortlaut des Gesetzes gedeckt und erfährt seine Bestätigung dadurch, dass der Verbrauch das zu focusierende Steuergut der Umsatzsteuer ist, welches durch die Gegenüberstellung einer Gegenleistung (i.d.R. eine Geldleistung) nur der Bewertung zugänglich gemacht wird. Der Tatbestand der Steuerbarkeit muss demnach jedes kausale Verhältnis von Leistung und Gegenleistung genügen lassen, um der Idee einer allgemeinen Verbrauchsbesteuerung Rechnung zu tragen.

3. Tatbestandsmerkmal der Leistung im Umsatzsteuerrecht

Zwar definiert das Umsatzsteuergesetz in § 3 Abs. 1 und 9 UStG die Begriffe „Lieferung“ und „sonstige Leistung“, eine gesetzliche Bestimmung des denknöwendigen Oberbegriffes der „Leistung“ gab und gibt es hingegen nicht. Da Lieferungen und sonstige Leistungen Leistungen im weiteren Sinne sind, müssen alle Wesensmerkmale, die den Leistungsbegriff generell ausmachen, auch für seine Unterformen gelten.²¹⁸ Die folgende Untersuchung kann sich also zunächst auf den Oberbegriff der Leistung beschränken. Es soll versucht werden, unter Berücksichtigung des verbrauchsteuerlichen Telos, die Funktion des Leistungsbegriffes im System des Umsatzsteuerrechts herauszustellen, um hieraus praktisch taugliche Bestimmungskriterien zu entwickeln.

a) Funktion des Leistungsbegriffes

Um das gesetzgeberische Ziel einer allgemeinen Verbrauchsbesteuerung zu verwirklichen, knüpft das Umsatzsteuergesetz in seinen Tatbeständen an die Güterversorgung der Verbraucher an. Während die unternehmerische Selbstversorgung durch den Tatbestand des Eigenverbrauchs erfasst wird, soll der Leistungstatbestand die Fremdversorgung erfassen. Walden²¹⁹ veranschaulicht dies eindrucksvoll dadurch, dass er die Leistung als Spiegelbild des Verbrauchs interpretiert und so die Verbindung von Steuergut und Steuerobjekt herstellt. Bei der Umschreibung des Steuerobjektes darf das Steuergut nicht unberücksichtigt bleiben.²²⁰ Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts könne deshalb nur ein „verkehrsfähiges Wirtschaftsgut“, ein „Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs“, ein

²¹⁸ Gl. A. Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 285; Flückiger in: Plückebaum/Malitzky, UStG, Bd. II/1, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Anm. 14; Probst in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, E § 1 Abs. 1 Nr. 1, Anm. 31.

²¹⁹ Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, S. 134.

²²⁰ Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, S. 131.

„Gegenstand des Konsums“ sein.²²¹ Giesberts²²² interpretiert den Leistungsbegriff m.E. zutreffend als „Konsumguttransfer“. Die Umsatzsteuer besteuert den Verbrauch (= Konsum) auf indirekte Weise, indem sie an den Transfer der Konsumgüter im weitesten Sinne anknüpft.

b) Wesensmerkmale des Leistungsbegriffes

Üblicherweise wird bei der Begriffsbestimmung der „umsatzsteuerrechtlichen Leistung“ darauf hingewiesen, der Begriff sei dem § 241 des BGB „entlehnt“ oder „entnommen“.²²³ Der mögliche Wortsinn der „Leistung“ ist jedoch auch zivilrechtlich verschiedener Auslegungen zugänglich. Das Wort kann den tatsächlichen Vorgang des Handelns (das Leistungsverhalten), das Ergebnis des Handelns (den Leistungserfolg), das Substrat des Handelns (den Leistungsgegenstand) oder gar eine Kombination dieser Merkmale bezeichnen.²²⁴ Eine Leistung kann in einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen.²²⁵ Popitz ließ keine Unklarheit darüber, dass die Leistung als der bei einem Schuldverhältnis erstrebte Erfolg zu verstehen sei und „im Herbeiführen eines fremden Nutzens auf Kosten eines Rechtsguts des Schuldners“²²⁶ bestehe. Er vereinigte schlichtweg die Merkmale des Leistungserfolgs und des Leistungsverhaltens. Der Begriffsinhalt der umsatzsteuerlichen Leistung ergibt sich aber gerade nicht durch eine unveränderte Übernahme des zivilrechtlichen Leistungsbegriffs. Es nimmt das Umsatzsteuergesetz auf den § 241 BGB auch gar keinen direkten Bezug, weshalb ein Leistungsbegriff *sui generis* im Umsatzsteuerrecht methodisch nicht angreifbar ist. Das Erfordernis einer eigenständigen umsatzsteuerlichen Ausprägung ist schon 1919 vom RFH²²⁷ hervorgehoben und seitdem nie ernsthaft bestritten worden.²²⁸

Wie auch alle zivilrechtlichen Bestimmungsversuche setzt der umsatzsteuerrechtliche Leistungsbegriff ein vom Willen getragenes menschliches Verhalten voraus.²²⁹ Der Leistungswille sei dabei rein tatsächlicher Art, auf eine rechtsgeschäftliche Absicht komme es nicht an. Dies werde insbesondere bedeutsam bei Leistungen, die nicht Erfüllung einer rechtsgeschäftlichen Verpflichtung sind. Auch diese müssten nach der Idee der Umsatzsteuer Gegenstand der Besteuerung

²²¹ BFH v. 27.8.1970, BStBl. II 1971, 6; v. 12.11.1970, BStBl. II 1971, 38.

²²² Giesberts, StuW 1991, 175 (177).

²²³ Vgl. die amtliche Begründung, RT-Drucks. 1914/18 Nr. 1461 S. 28.

²²⁴ Zum Zivilrecht vgl. MünchKomm-Kramer, BGB, § 241 Anm. 4 “die Ambivalenz des Leistungsbegriffs”.

²²⁵ Vgl. Palandt-Heinrichs, BGB, Einl. v. § 241 Rz. 6.

²²⁶ Popitz, UStG, 2. Aufl. 1921, S. 191.

²²⁷ Sog. Kommissionärsgutachten, RFHE 1 Teil B, S. 40 (42).

²²⁸ Vgl. die Rechtsprechungsnachweise bei Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 341.

²²⁹ Ganz herrschende Meinung, statt aller Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 361. Ausnahmevorschrift und damit den Regelfall bestätigend ist § 1 Abs. 1 Nr. 1 Lit. a UStG, wonach die Steuerbarkeit nicht entfällt, wenn der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt.

sein.²³⁰ M.E. verkennt diese Ansicht das Zusammenspiel von Zivilrecht und Umsatzsteuerrecht unter der Berücksichtigung der abgabenrechtlichen Wertung der §§ 40 ff. AO. Der Leistungswille ist in aller Regel Ausfluss eines vorher gefassten Rechtsbindungswillens, ist Erfüllungswille. Sollte ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch jedoch ohne wirksames Vertragsverhältnis (z.B. wegen Geschäftsunfähigkeit) trotzdem zustande kommen, so ist es evident, dass das Umsatzsteuerrecht nicht den Wertungen des Zivilrechts folgt, wonach rechtsgrundlose Vermögenstransfers rückgängig zu machen sind, etc. Eine letztlich am wirtschaftlichen Ergebnis orientierte Besteuerung muss auch rechtsgrundlose Geschäfte erfassen, sofern deren wirtschaftliches Ergebnis herbeigeführt und bestehen gelassen wird (§ 41 Abs. 1 AO). Hieraus aber abzuleiten, der umsatzsteuerliche Leistungswille sei grundsätzlich kein rechtsgeschäftlicher sondern ein rein tatsächlicher Wille, erscheint den tatsächlichen Gegebenheiten zuwider zu laufen. Auch ein Minderjähriger hat einen Rechtsbindungswillen, die Rechtsordnung erkennt diesen lediglich zu seinem Schutze nicht an (vgl. §§ 106 ff. BGB). § 41 Abs.1 AO bestätigt als Ausnahme die Regel, nämlich ein dem Leistungsaustausch zugrunde liegendes Schuldverhältnis, dem ein entsprechender rechtsgeschäftlicher Wille immanent ist.²³¹

Das willentliche Verhalten muss in der Zuwendung eines Konsumgutes im weiteren Sinne an einen anderen bestehen. Ein Leistungsverhältnis setzt nach h.M. damit mindestens zwei Beteiligte voraus.²³² Ein Leistungsaustausch innerhalb eines Unternehmens ist undenkbar. Allerdings gibt es auch Fälle, in denen es offenbar Probleme bereitet, zu beurteilen, ob zwei voneinander unabhängige Beteiligte vorhanden sind. Angesprochen ist hiermit die Fallgruppe der organschaftlichen Vertretung. Für die Geschäftsführertätigkeit der Gesellschafter einer Personengesellschaft meint der BFH²³³, dass sich der zur Vertretung berufene Gesellschafter und die Gesellschaft nicht in dem Sinne gegenüber stehen, dass der Gesellschafter eine Leistung erbringt und die Gesellschaft diese empfängt. Wenn der Gesellschafter seine Mitgliedschaftsrechte ausübt, hat er sich zugleich als Gesellschaft betätigt. Von einem Leistungsaustauschverhältnis könne damit keine Rede sein. Diese Auffassung leidet m.E. an mehreren Schwachstellen. Zunächst wider-

²³⁰ So die ständige Rechtsprechung des BFH seit 27.4.1953, BStBl. III 1953, 179; vgl. Giesberts in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 Anm. 362 m.w.N. aus Rechtsprechung und Schrifttum.

²³¹ A.A. ist Stadie in: Rau/Dürnwächter, UStG, Einf. Rz. 92, der den umsatzsteuerlichen Tatbeständen eine originär umsatzsteuerliche Betrachtungsweise zugrunde legen möchte. Die völlige Unbeachtlichkeit der zivilrechtlichen Ausgestaltung des Sachverhaltes möchte er vor allem aus einer am Gleichheitssatz orientierten Verbrauchsbesteuerung herleiten, die eine Anknüpfung an zivilrechtliche Vorgaben nicht zulasse. Als Beleg führt er die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Lit. a UStG geregelten Zwangsumsätze sowie das Entgelt von dritter Seite (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) an. Insbesondere letzterer Hinweis zeigt zwar deutlich den Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer auf, es ist jedoch nicht einsichtig, inwieweit dies für eine vom Zivilrecht abgekoppelte Rechtsanwendung sprechen soll. Im Gegenteil wird hier deutlich, dass auch das Entgelt, welches nicht vom zivilrechtlichen Vertragspartner bezahlt wird, in die Wertbemessung der Leistung einzubeziehen ist.

²³² Statt aller: Nieskens in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 Anm. 380.

²³³ BFH v. 4.11.1982, BFHE 137, 197 = BStBl. II 1983, 156 = UR 1983, 52. Für die Tätigkeit des Vorstandsmitglieds einer Körperschaft: BFH v. 17.7.1980, BFHE 131, 114 = BStBl. II 1980, 622.

spricht es der Systematik des UStG, Rechtssphären zu verschmelzen. Hierauf wird im Rahmen der Behandlung von § 39 AO als Zurechnungsnorm noch genauer eingegangen.²³⁴ Des Weiteren werden die Gesellschafter einer Personengesellschaft im Bereich der Sacheinlagen und Nutzungsüberlassungen gerade nicht als Teil der Gesellschaft, sondern als eigene Rechtssubjekte betrachtet. Insbesondere bei Sacheinlagen hat dies zur Folge, dass Vorsteuern, die auf der Einlage lasten, regelmäßig nicht erstattet werden, weil der Gesellschafter nicht Unternehmer ist. Dies gilt sogar dann, wenn der Gesellschafter ein ganzes Unternehmen kauft, um es einzulegen.²³⁵ Es widerspricht sich aber, auf der einen Seite Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft abzulehnen, weil der Gesellschafter als Gesellschaft handelt, auf der anderen Seite aber unter Hinweis auf die strenge Trennung von Gesellschafter und Gesellschaft den Vorsteuerabzug wegen fehlender Unternehmereigenschaft des Gesellschafters zu versperren.²³⁶

Weiterhin setzt die Rechtsprechung zur Annahme einer Leistung voraus, dass sich die Leistung an einen bestimmten oder bestimmbaren Leistungsempfänger richtet. Ein Verhalten, das nur Reflex aus der Verfolgung eigener Interessen ist oder lediglich gemeinnützigen bzw. öffentlichen Interessen eines unbestimmten Personenkreises dient, scheidet nach h.M. als Leistung aus.²³⁷ Diese Auffassung führt insbesondere bei der Beurteilung von Mitgliedsbeiträgen an Vereine zur Unterscheidung in echte Beiträge zur Erfüllung satzungsmäßiger Gemeinschaftszwecke und unechte Mitgliedsbeiträge zur Erfüllung von Sonderinteressen einzelner Mitglieder.²³⁸ Die Differenzierung in echte und unechte Beiträge wird dem Ziel einer allgemeinen Verbrauchsbesteuerung nicht gerecht. Es ist kein vernünftiger Grund ersichtlich, warum der Mitgliedsbeitrag an einen Golf- oder Tennisverein nicht einer allgemeinen Verbrauchsbesteuerung unterliegen soll.²³⁹ Hinterfragen müsste man allerdings solche Fälle, in denen sich die Tätigkeit nicht an die Mitglieder richtet, sondern an einen nicht individualisierbaren Adressatenkreis. In diesen Fällen wären die Beiträge eben nicht mehr Entgelt, das der Empfänger der Leistung aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Leistungsempfänger und Zahlender fallen hier typischerweise auseinander, weshalb von einem Leistungsaustausch nicht die Rede sein kann. Es ist daher konsequent, solche Beiträge als echte Beiträge aus der Umsatzsteuerbarkeit auszuklammern.

Nur eine Leistung von wirtschaftlichem Gehalt kann für den umsatzsteuerlichen Leistungsbegriff bestimmend sein.²⁴⁰ Wenn das Steuergut des Verbrauchs

²³⁴ Siehe hierzu die Ausführungen unter § 4.D. zu § 39 AO.

²³⁵ BFH v. 27.11.1952, BStBl. III 1953, 512.

²³⁶ So aber BFH v. 13.9.1984, BStBl. II 1985, 21; v. 23.8.1988, BFH/NV 1989, 269 = UR 1989, 384.

²³⁷ Ebenso EuGH v. 8.3.1988, EuGHE 1988, 1443 = UR 1989, 275; BFH v. 6.8.1970, BFHE 99, 504 = BStBl. II 1970, 730.

²³⁸ Zur Differenzierung echter und unechter Mitgliedsbeiträge: BFH v. 12.4.1962, BStBl. III 1962, 260; v. 22.11.1963, BStBl. III 1964, 147; v. 9.5.1974, BStBl. II 1974, 530; Abschnitt 4 UStR 2000.

²³⁹ So schon Sohn, *StuW* 1975, 164, 168; ebenso Reiß in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 14 Rz. 66.

²⁴⁰ Als Leistungen im Sinne des UStG sieht die Rechtsprechung des BFH im Gegensatz zu sogenannten "Leistungen im Rechtssinne" nur "Leistungen im wirtschaftlichen Sinne" an. Das seien Leistungen, bei denen über die reine Entgeltentrichtung hinausgehend ein eigenes wirt-

(Konsums) über die mittelbare Erfassung des Konsumtransfers belastet werden soll, dann ist evident, dass Gegenstand einer Leistung nur ein „verkehrsfähiges Wirtschaftsgut“, ein „Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs“²⁴¹ sein kann. Dies entspricht auch der Intention der 6. EG-Richtlinie, die in Art 4 Abs. 2 kasuistisch alle Tätigkeiten der Erzeuger, Händler, Dienstleister, und Freiberufler, sowie die Nutzung von Sachen zur Einnahmeerzielung zu den wirtschaftlichen Tätigkeiten (=Leistungen) aufzählt. Insbesondere durch die Wertung nach dem wirtschaftlich selbständigen Gehalt des Vorganges begründet sich die Abweichung vom zivilrechtlichen Leistungs begriff. Das bedeutet zum einen, dass bestimmte zivilrechtliche Leistungen aus dem umsatzsteuerlichen Leistungs begriff ausgeklammert werden müssen, weil sie in dem Sinne wirtschaftlich bedeutungslos sind, dass es zu keiner Einkommensverwendung kommt. Das sind vor allem die Fälle der Gehaltslieferung und der Umtauschmüllerei, welche in § 3 Abs. 5 und 10 UStG ihre entsprechende, wenn auch deklaratorische²⁴² Ausgestaltung gefunden haben. Zum anderen ist auch die bloße Entgeltentrichtung, „der Prototyp einer zivilrechtlichen Leistung“ nach fast einhelliger Meinung²⁴³ keine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne. Der wirtschaftliche Gehalt einer Entgeltzahlung beschränkt sich auf die Tilgung einer Geldschuld und entzieht sich dem Konsum.

Über die dargestellten Wesensmerkmale des Leistungs begriffs besteht ungeachtet der unterschiedlichen Auffassungen über die Berücksichtigung des verbrauchsteuerlichen Telos bei der Auslegung der einzelnen Merkmale im wesentlichen Einigkeit. Der allgemeine Tenor in Rechtsprechung und Schrifttum kommt zu einem „denkbar weiten“ Leistungs begriff, der alles umfasst, „was Gegenstand des Rechtsverkehrs“ sein kann und bedeute, „ein Rechtsgut zur Herbeiführung des Nutzens eines anderen zu opfern“. Nieskens²⁴⁴ fasst die einzelnen Tatbestandsmerkmale zu folgender Definition des Leistungs begriffes zusammen: „Leistung i.S.d. UStG ist die willentliche Zuwendung des wirtschaftlichen Vorteils eines konkreten, verkehrsfähigen Wirtschaftsgutes an einen bestimmten Empfänger, deren wirtschaftliche Bedeutung sich nicht in einer Entgeltentrichtung (z.B. Geldzahlung) oder Rückgängigmachung einer Leistung erschöpft. Im Falle des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG (staatlicher Zwang) kann der Leistungswille fehlen. Einer Leistung gegen Entgelt gleichgestellt sind die im § 3 Abs. 1b Nr. 1, 2 und 3 sowie § 3 Abs. 9a Nrn. 1 und 2 UStG aufgelisteten Tatbestände“ Bei einer genauen Betrachtung dieser Definition fällt auf, dass das entscheidende Kriterium, nämlich die „Zuwendung“, völlig außer acht gelassen wird. Die bisherige Darstellung des allgemeinen Meinungsstandes beschränkt sich auf äußere, beschreibende und weitgehend dem Zivilrecht entnommene Attribute des Leistungs begriffes,

schaftliches Interesse verfolgt wird; vgl. BFH v. 31.7.1969, BFHE 96, 331, BStBl. II 1969, 637; v. 1.2.1973, BFHE 107, 494, BStBl. II 1973, 172; v. 11.10.1973, BFHE 110, 439, BStBl. II 1974, 47; kritisch zur Rechtsprechung des BFH, Wagner, StuW 1990, 61 ff.

²⁴¹ Ebenso BFH v. 27.8.1970, BStBl. II 1971, 6.

²⁴² So Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 371 und 625.

²⁴³ Anderer Auffassung ist – soweit ersichtlich – nur Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, S. 140, der eine Nichtbesteuerung von gesetzlichen Zahlungsmitteln allerdings aus Praktikabilitätsgründen für vertretbar erklärt.

²⁴⁴ Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 355.

während das eigentliche, innere Merkmal der Zuwendung außer acht gelassen wird. Dies ist um so erstaunlicher, als das entscheidende Abgrenzungskriterium im Umsatzsteuergesetz selbst angelegt erscheint.²⁴⁵

c) Zuwendung als eigentliches Abgrenzungskriterium

(1) Verschaffung der Verfügungsmacht im Lieferungsbe­griff

Das Wesen einer Lieferung besteht nach § 3 Abs. 1 UStG in einer Leistung, durch die der Abnehmer befähigt wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand²⁴⁶ zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Das Begriffspaar „Verschaffung der Verfügungsmacht“ ist bislang nur unzulänglich geklärt. Eine Erkenntnis setzt Klarheit über die Begriffe „Verfügungsmacht“ und „Verschaffung“ voraus. Schon im früheren umsatzsteuerrechtlichen Schrifttum bestand Einigkeit darüber, dass der Begriff des „Verfügens“ weiter sei als der überkommene Begriff des Zivilrechts²⁴⁷, nachdem Verfügen dasjenige Rechtsgeschäft bedeutet, das unmittelbar darauf gerichtet ist, auf ein bestehendes Recht einzuwirken, es zu verändern, zu übertragen oder aufzuheben.²⁴⁸ Die h.M. dehnt den Verfügungsbegriff über Rechtsgeschäfte hinaus auch auf Tathandlungen aus, die zivilrechtlich nicht unter den Verfügungsbegriff fallen (z.B. rechtsgeschäftslose Besitzverschaffung).²⁴⁹ Nieskens²⁵⁰ hält jede Art von Besitzüberlassung für ausreichend, um Verfügungsmacht zu verschaffen. Umsatzsteuerlich genüge ein Einwirken auf

²⁴⁵ Ebenso Brock, Umsatzsteuerbarkeit von betrieblichen Sozialzuwendungen, S. 125.

²⁴⁶ Der Begriff des Gegenstandes ist weiter als der zivilrechtliche Begriff der Sache (§ 90 BGB). Er umfaßt auch nicht körperliche Objekte wie z.B. Energie oder einen Firmenwert, die damit auch Gegenstand einer Lieferung sein können. Zweifellos aber ist er enger zu fassen als der zivilrechtliche Gegenstandsbegriff, der auch Rechte und Dienstleistungen umfaßt. Gegenstände im Sinne des UStG sind nach feststehender Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und einhelliger Auffassung der Literatur bewegliche und unbewegliche Sachen im Sinne des § 90 BGB und solche nicht körperlichen Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie Sachen umgesetzt werden; vgl. BFH v. 21.12.1988, BFHE 156, 273, BStBl. II 1989, 430; Martin in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 3 Anm. 6 ff.; von Wallis in: Bunjes/Geist, UStG, § 3 Rz. 4. Das Leistungsobjekt ist Gegenstand der Abgrenzung von Lieferungen zu sonstigen Leistungen. Nur Gegenstände im Sinne des UStG können geliefert werden.

²⁴⁷ Zum Zivilrecht: BGH v. 15.3.1951, BGHZ 1, 294 (304); v. 24.10.1979, BGHZ 75, 221 (226); v. 4.3.1987, BGHZ 101, 24 (26).

²⁴⁸ Grundlegend: Popitz, UStG, 2. Aufl. 1921, S. 313; für die zivilrechtliche Definition des Begriffes „Verfügung“ vgl. statt aller Palandt-Heinrichs, BGB, Überbl. vor § 104 Rz 16.

²⁴⁹ Vgl. von Wallis in: Bunjes/Geist, UStG, § 3 Rz. 16, welcher die Verfügungsmacht als wirtschaftliches Eigentum begreift; Martin in Sölch/Ringleb/List, UStG, § 3 Anm. 22, der in der Verschaffung der Verfügungsmacht mit dem BFH einen vorwiegend tatsächlichen Vorgang sieht; ebenso Georgy in: Plückerbaum/Malitzky, UStG, Bd. II/2, § 3 Abs. 1 Anm. 133; Hartmann/Metzenmacher, UStG, E § 3 Anm. 24.

²⁵⁰ Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 622.

einen Gegenstand. Birkenfeld²⁵¹ vermutet in der Verfügungsmacht einen bestimmten Erfolg oder Zustand, der sich in der tatsächlichen Befähigung des Abnehmers ausdrücke. Worauf sich diese Befähigung beziehen soll, wird nicht erläutert.

Ein solch weiter Begriff der Verfügungsmacht macht es dann aber notwendig, den Lieferungs-begriff anderweitig einzuschränken. Dass die Besitzüberlassung keine Lieferung ist, hänge nicht mit dem Verfügungsbegriff zusammen, sondern mit dem Leistungsinhalt, der nicht in der Zuwendung der wirtschaftlichen Substanz bestehe.²⁵² Auch der BFH²⁵³ bezeichnet die Verschaffung der Verfügungsmacht als einen Vorgang überwiegend tatsächlicher Natur. Hier wird man mit dem stereotypen Satz konfrontiert, zur Verschaffung der Verfügungsmacht müsse der Lieferer Substanz, Wert und Ertrag überlassen.²⁵⁴ Fraglich allerdings bleibt, welche Schlüsse aus dieser Formel in Grenzfällen zu ziehen sind.

Die h.M. - geprägt durch Popitz - trennt den Terminus „Verschaffung der Verfügungsmacht“ vollkommen von dessen zivilrechtlichen Grundlagen und möchte ihm einen eigenen umsatzsteuerspezifischen Inhalt verleihen. Hierbei darf nicht übersehen werden, dass die Ausführungen von Popitz in eine Zeit fallen, die insbesondere durch den Verfasser der Reichsabgabenordnung, Enno Becker²⁵⁵, geprägt war durch die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise, welche eine steuerrechtliche Rechtsanwendung losgelöst von zivilrechtlichen Grundlagen postulierte.²⁵⁶ Der Versuch, den Begriff aus dessen zivilrechtlichen Grundlage abzuleiten und ggf. steuerspezifische Korrekturen zu unternehmen, wurde m.W. bislang nur unzulänglich unternommen. Völlig ungeklärt ist z.B., wie sich der dargestellte Verfügungsbegriff im Sinne einer tatsächlichen Handlung oder eines Zustandes mit dem Tatbestandsmerkmal des § 3 Abs. 1 UStG verträgt, dass nur ein Verfügen des Abnehmers im eigenen Namen ausreicht, um eine Lieferung anzunehmen. Hier zeigt sich ganz deutlich das rechtliche Element des Verfügungsbegriffes, da tatsächliche Handlungen in fremdem Namen unvorstellbar sind.²⁵⁷ Schließlich gehören zum Begriff der Lieferung auch wieder gewisse willensmäßige Elemente auf beiden Seiten. Niemand kann liefern ohne liefern zu wollen, und niemand kann erwerben ohne erwerben zu wollen.²⁵⁸

Eine zivilrechtlich orientierte Bestimmung des Begriffs „Verschaffung der Verfügungsmacht“ gebietet die allseits abgelehnte Anknüpfung an das Sachenrecht. Dieses ordnet konkrete Sachen bestimmten Personen in der Weise zu, dass diesen ein subjektives Recht auf Herrschaft über die Sachen zugewiesen wird.

²⁵¹ Hartmann/Metzenmacher, UStG, E § 3 Anm. 24.

²⁵² So Nieskens in: Rau/Dürwächter, UStG, § 3 Anm. 622.

²⁵³ BFH v. 24.4.1969, BFHE 95, 410, BStBl. II 1969, 451.

²⁵⁴ BFH v. 13.11.1997, DStRE 1998, 368, 369; v. 8.11.1995, BFHE 179, 189 = BStBl. II 1996 = DStR 1996, 219.

²⁵⁵ StuW 1924, Sp. 615 ff.

²⁵⁶ Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise in ihrer „ersten Phase“ vgl. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rz. 66.

²⁵⁷ Vgl. z.B. zum Erwerb des unmittelbaren Besitzes, BGH v. 27.11.1952, BGHZ 8, 130 (132); v. 9.2.1955, BGHZ 16, 259 (263).

²⁵⁸ Ebenso Hartmann/Metzenmacher, UStG, E § 3 Anm. 24.

Dieses Herrschaftsrecht erlaubt es, tatsächlich und rechtlich über die Sache zu verfügen und andere von einer entsprechenden Verfügung auszuschließen. Das Sachenrecht unterscheidet unter vollkommenen dinglichen Rechten (Eigentum), beschränkten dinglichen Rechten (z.B. Nießbrauch oder Pfandrechte) und dem Besitz, der rein tatsächlichen Herrschaft über eine Sache, unabhängig davon, ob dem Inhaber dieses Herrschaftsverhältnisses ein Recht dazu zusteht. Das Recht, über einen Gegenstand zu verfügen, steht zivilrechtlich grundsätzlich dem Eigentümer zu (§ 903 BGB). Das Recht, auf ein bestehendes Recht einzuwirken, es zu verändern, zu übertragen oder aufzuheben ist gem. § 137 Satz 1 BGB untrennbar mit dem Eigentum verbunden und kann nicht durch Rechtsgeschäft ausgeschlossen oder beschränkt werden. Es lässt sich demnach entgegen der h.M. die Hypothese aufstellen, dass es zur „Verschaffung der Verfügungsmacht“ grundsätzlich der Eigentumsübertragung bedarf.

Die h.M. geht davon aus, dass im Verschaffen der Verfügungsmacht nicht die rechtliche, sondern die faktische (tatsächliche) Verfügungsmacht zu sehen ist. Es komme nicht auf die rechtlichen, sondern auf die tatsächlichen Fähigkeiten des Abnehmers an, über die Sache zu verfügen.²⁵⁹ Im allgemeinen wird zur Unterstützung der Argumentation der Fall des Diebes hervorgehoben²⁶⁰, welcher sein Diebesgut verkauft und damit unstreitig umsatzsteuerliche Verfügungsmacht verschafft, obwohl er dazu zivilrechtlich gar nicht in der Lage sei (§§ 932, 935 BGB, kein gutgläubiger Erwerb abhanden gekommener Sachen). Hieraus wird dann der Schluss gezogen, die Eigentumsbegründung auf Seiten des Empfängers sei nicht das entscheidende Begriffsmerkmal der Einräumung von Verfügungsmacht. Dieses Ergebnis ist jedoch unzulässig, methodisch verfehlt und auch durch das maßgebende Urteil des Verwaltungsgerichts Berlin²⁶¹ nur scheinbar gedeckt. Der Beschwerdeführer führte zur Begründung seiner Berufung nämlich nur aus, dass er die Waren für einen anderen, wenn auch im eigenen Namen verkauft hatte, und es gegen die guten Sitten verstoßen würde, wenn sich die Finanzbehörde durch die Besteuerung des Erlöses aus der Diebesbeute wirtschaftlich am Diebstahl beteilige. Die Urteilsbegründung setzt sich indessen auch gar nicht mit der Frage auseinander, ob im Streitfall eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG 1951 vorliegt, sondern geht insbesondere auf die Unternehmereigenschaft des Beklagten ein. Der Fall wäre m.E. nach heutiger Rechtslage eindeutig nach § 41 Abs. 1 AO zu lösen. Der Dieb kann als Nichtberechtigter zwar nicht über das Diebesgut verfügen. Dies ist für die Besteuerung jedoch unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis eintreten und bestehen lassen.

Problematisch erscheint aber, wie die Eigentumsübertragung unter Eigentumsvorbehalt, welche nach ganz einhelliger Meinung eine Lieferung darstellt,

²⁵⁹ Martin in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 3 Anm. 22; Hartmann/Metzenmacher, UStG, E § 3 Anm. 27.

²⁶⁰ So auch Hartmann/Metzenmacher, UStG, E § 3 Anm. 25; Nieskens in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 Anm. 632; Martin in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 3 Anm. 22; Fritsch in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 3 Anm. 132; vgl. auch das Urteil des Verwaltungsgerichtes Berlin v. 2.9.1954, EFG 1955, 89.

²⁶¹ Urteil des Verwaltungsgerichtes Berlin v. 2.9.1954, EFG 1955, 89.

mit der Hypothese vereinbart werden kann, dass es zur Verschaffung der Verfügungsmacht grundsätzlich einer Eigentumsübertragung bedarf. Konsequenterweise müsste man hier annehmen, dass keine Lieferung gegeben ist, da der Abnehmer aufgrund vertraglicher Abmachungen nicht zu Verfügungen über den Gegenstand berechtigt ist. Der BFH hingegen begründet den Lieferungscharakter der Überlassung eines Gegenstandes unter Eigentumsvorbehalt wie folgt: „Auch die Überlassung eines Gegenstandes an einen anderen ohne Eigentumsübertragung, aber in einer Form, die den rechtlichen Eigentümer für dauernd wirtschaftlich von der Einwirkung über den Gegenstand ausschließen kann, ist - wenn von dieser Möglichkeit voraussichtlich Gebrauch gemacht wird - umsatzsteuerrechtlich Übertragung der Verfügungsmacht.“²⁶² Es wird hier nicht nur ein unsicherer Rechtsbegriff durch mehrere andere ersetzt, sondern eine solche Rechtsanwendung verlangt auch hellseherische Fähigkeiten von einem Richter, der die zukünftigen Verhaltensweisen des Besitzers abschätzen muss.

Fast gänzlich ignoriert wird im steuerrechtlichen Schrifttum die Rechtsprechung des BGH zum sog. Anwartschaftsrecht des Käufers.²⁶³ Der Vorbehaltskäufer erlangt zwar vor Bezahlung der letzten Rate noch nicht die Eigentümerposition, er hat aber das Recht auf Erwerb des Volleigentums und des Eigenbesitzes. Er wird bei vollständiger Zahlung des Kaufpreises automatisch Eigentümer der Kaufsache, ohne dass es noch weiterer Handlungen des Vorbehaltskäufers bedarf und ohne dass bei Bedingungseintritt der Übereignungswille des Verkäufers noch vorhanden sein braucht.²⁶⁴ Das Anwartschaftsrecht wird von der zivilrechtlichen Rechtsprechung behandelt wie eine Vorstufe zum Eigentum, ein dem Eigentum wesensgleiches „Weniger“²⁶⁵. Der Anwartschaftsberechtigte kann über sein Recht in dem Sinne verfügen, dass er es auf andere überträgt²⁶⁶ oder verpfändet²⁶⁷. Der Vorbehaltskäufer hat zwar noch nicht die Verfügungsmacht an dem Kaufgegenstand, allerdings erlangt er als Anwartschaftsberechtigter eine quasi-dingliche Position. Eine zivilrechtlich orientierte Lösung der umsatzsteuerlichen Verfügungsmacht beim Eigentumsvorbehalt ist also durchaus möglich.

Als weiteres typisches Beispiel für das Auseinanderfallen von umsatzsteuerlicher Verfügungsmacht und Eigentum wird regelmäßig die Sicherungsübereig-

²⁶² BFH vom 1.10.1970, BStBl. II 1971, 34.

²⁶³ Lediglich Crezelius (Steuerrecht II, § 25 Rz. 17) weist auf die Übereinstimmung der umsatzsteuerlichen Lieferung mit der zivilrechtlichen Interessenbewertung hin. Giesberts (in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 140 Stand Mai/1999) hingegen löst den umsatzsteuerrechtlichen Eigentumsvorbehalt unter bezug auf dessen wirtschaftliche Bedeutung (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Diese stehe der Begründung eines (zivilrechtlich nicht möglichen) besitzlosen Pfandrechtes gleich, das sich im Sicherungszweck erschöpfe. Die „Lieferung“ unter Eigentumsvorbehalt könne umsatzsteuerrechtlich nicht anders behandelt werden als eine Lieferung mit Übereignung und unmittelbar anschließender (Rück-)Sicherungsübereignung an den Verkäufer (siehe auch Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rz. 732).

²⁶⁴ So BGH v. 22.2.1956, BGHZ 20, 88 (97).

²⁶⁵ BGH v. 10.4.1961, BGHZ 35, 85 (89); vgl. auch BGH v. 24.6.1958, BGHZ 28, 17 (21) „im Vergleich zum Eigentum kein aliud, sondern ein wesensgleiches minus“; Baur/Stürner, Sachenrecht, § 59 Rz. 33.

²⁶⁶ Hierzu BGH v. 22.2.1956, BGHZ 20, 88.

²⁶⁷ Hierzu MünchKomm-Westermann, BGB, § 455 Anm. 58, Fn. 153 m.w.N. aus Rechtsprechung und Literatur und Anm. 73; RGRK-Mezger, BGB, § 455, Anm. 27, 30.

nung angeführt.²⁶⁸ Unter Sicherungsübereignung wird eine Eigentumsübertragung verstanden, die mit der Abrede verbunden ist, dass das Eigentum nicht endgültig, sondern nur für das Bestehen einer Forderung des Sicherungsnehmers übergehen soll. Dabei kann vereinbart werden, dass das Eigentum bei Erlöschen der Forderung von selbst zurückfällt oder aber ein schuldrechtlicher Rückübertragungsanspruch bestehen soll. Nach h.M. und der Rechtsprechung des BFH²⁶⁹ ist die Sicherungsübereignung jedenfalls dann keine Lieferung, „wenn die Übereignung der Sicherung einer Forderung des Erwerbers (Sicherungsnehmers) dient und nach den von diesem obligatorisch übernommenen Verfügungsbeschränkungen keine andere wirtschaftliche Bedeutung hat als der Erwerb eines Pfandrechts“. Erst mit Beginn des Verkaufs der Sicherungsgegenstände erlange der Sicherungsnehmer die Verfügungsmacht. Diese Wertung steht in völligem Widerspruch zum Zivilrecht. Zwar ist der Sicherungsnehmer aufgrund schuldrechtlicher Vereinbarungen zu einer Verfügung über das Sicherungsgut in aller Regel nicht befugt. Dem Grundsatz des § 137 Satz 1 BGB entsprechend hat diese schuldrechtliche Abrede jedoch keine Auswirkung auf die dingliche Verfügungsmacht des Sicherungsnehmers.²⁷⁰ Eine etwaige Verfügung macht den Sicherungsnehmer höchstens im Innenverhältnis schadensersatzpflichtig.²⁷¹ Des weiteren wird die Argumentation der Vertreter der h.M. widersprüchlich, wenn der Sicherungseigentümer nicht, bzw. nur nach Maßgabe der schuldrechtlichen Vereinbarung Verfügungsmacht erlange, obwohl sie andererseits die Verschaffung der bloß faktischen Verfügungsbefähigung genügen lassen.²⁷² Auch die Konstruktion der h.M., wonach im Zeitpunkt der Verwertung durch den Sicherungsnehmer eine Doppellieferung vom Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer und von diesem an den Erwerber vorliegen soll, kann nicht überzeugen.²⁷³ Wenn schon eine Lieferung vom Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer vorliegen soll, dann müsste diese konsequenter Weise im Zeitpunkt der Verwertungsreife vorliegen, denn ab diesem Zeitpunkt hat der Sicherungsnehmer uneingeschränkte Verfügungsmacht.²⁷⁴ Man fragt sich, wie es überhaupt möglich ist, in einem Vorgang, mit dem der Sicherungsgeber überhaupt nichts zu tun hat, eine Lieferung desselben anzunehmen. Nach hier vertretener Ansicht liegt in der Sicherungsübereignung zweifellos eine

²⁶⁸ Statt aller Martin in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 3 Anm. 43 ff. oder von Wallis in: Bunjes/Geist, UStG, § 3 Rz. 16.

²⁶⁹ BFH v. 16.4.1975, BStBl. II 1975, 622; v. 20.7.1978, BStBl. II 1978, 684; v. 4.6.1987, BFHE 150, 379 = BStBl. II 1987, 741.

²⁷⁰ Vgl. BGHSt 24, 222.

²⁷¹ Hierzu RGRK-Pikart, BGB, § 930 Anm. 56; MünchKomm-Quack, BGB, Anh. §§ 929-936, Anm. 69 ff.

²⁷² So auch Giesberts, UR 1976, 61 (63).

²⁷³ Zur Doppellieferung vgl. RFH v. 26.5.1939, RStBl. II 1939, 885; BFH v. 1.1.1967, BStBl. II 1968, 68; v. 9.7.1970, BStBl. II 1970, 645; v. 16.4.1975, BStBl. II 1975, 622 = UR 1975, 178; 20.7.1978, BStBl. II 1978, 684 = UR 1979, 7; 17.7.1980, BStBl. II 1980, 673 = UR 1980, 225. Keine Doppellieferung soll aber dann anzunehmen sein, wenn vor der Verwertung des Sicherungsgutes dieses zum Zwecke der Auswechslung des Sicherungsgebers durch den Sicherungsgeber an einen Dritten geliefert wird, BFH v. 9.3.1995, BStBl. II 1995, 564. Vgl. auch von Wallis in: Bunjes/Geist, UStG, § 3 Rz. 19; Crezelius, Steuerrecht II, § 25 Rz. 18; ders. kritisch in NJW 1981, 383 (384).

²⁷⁴ Ebenso, Knobbe-Keuk, BB 1977, 757 (764).

Verschaffung der Verfügungsmacht. Der Begriff der Lieferung ist eindeutig erfüllt. Allerdings ist fraglich, ob der Sicherungsübereignung ein Entgelt gegenübersteht. Dieses könnte man z.B. in einem überlassenen Darlehen sehen, was allerdings für einen Leistungsaustausch im Zeitpunkt der Sicherungsübereignung spräche. Onusseit²⁷⁵ verneint einen Leistungsaustausch, weil der Sicherungsnehmer das Darlehen nicht vergibt, um den Sicherungsgegenstand zu erhalten. Er vermisst somit das finale Element im Leistungsaustausch. Dies erscheint jedoch, unabhängig von der hier vertretenen kausalen Theorie, gerade nicht der Grund zu sein. Die Sicherungsübereignung ist nicht Teil eines Austausches, sondern liegt diesem vielmehr als Geschäftsgrundlage zugrunde. Die Tatsache, dass zwischen zwei Rechtssubjekten ein wie auch immer geartetes umsatzsteuerliches Leistungsaustauschverhältnis besteht, rechtfertigt nicht die Annahme, dass jede Leistung, die eines dieser Rechtssubjekte erbringt, Teil des Leistungsaustausches ist. Deutlich wird dies, wenn der Sicherungsnehmer nichts aufgewandt hat, um das Sicherungseigentum zu erlangen, wenn etwa die Stundung einer gesetzlich entstandenen Forderung besichert wird.

Die ganz herrschende Meinung sieht das Entgelt für die Sicherungsübereignung in der Verrechnung des Verwertungserlöses mit der Forderung des Sicherungsnehmers und gegebenenfalls in der Auskehrung eines Übererlöses an den Sicherungsgeber.²⁷⁶ Es ist aber gerade fraglich, ob zwischen der Sicherungsübereignung und der Verrechnung bzw. Auskehr des Erlöses ein Austauschverhältnis anzunehmen ist. Entsprechend der kausalen Theorie müsste der Sicherungsnehmer den Verwertungserlös auskehren oder verrechnen, weil er das Sicherungsgut übereignet bekommen hat. Die Übereignung müsste der Grund für die Verrechnung / Auskehr des Verwertungserlöses sein. Dass dies nicht so ist, dürfte offensichtlich sein. Der Sicherungsnehmer lässt den Verwertungserlös nicht deshalb dem Sicherungsgeber zugute kommen, weil dieser ihm das Sicherungsgut übereignet hat, sondern weil er sich schuldrechtlich im Sicherungsvertrag dazu verpflichtet hat. Er verwertet das Sicherungsgut für Rechnung des Schuldners mit dem Reflex, dass dieser seine Verbindlichkeiten begleichen kann. Dieser Vorgang wird lediglich im Wege der Aufrechnung (§ 387 BGB) verkürzt.²⁷⁷ Eine hiervon abweichende Auffassung lässt wohl auch die Regelung des § 18 Abs. 8 Nr. 2 UStG i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 2 UStDV nicht zu. Zwar geht diese Regelung zweifellos von der Entgeltlichkeit der Sicherungsübereignung aus, indem sie klarstellt, dass bei der Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Konkursverfahrens der Leistungsempfänger (Sicherungsnehmer) die Umsatzsteuer von der Gegenleistung einzubehalten und an den Fiskus abzuführen hat. Doch kann § 18 Abs. 8 Nr. 2 UStG die Entgeltlichkeit nicht begründen. Diese ergibt sich lediglich aus § 10 Abs. 1 UStG und nicht aus der verfahrensrechtlichen Vorschrift des § 18 UStG. § 18 Abs. 8 Nr. 2 UStG geht folglich nach der hier vertretenen Ansicht ins Leere.

²⁷⁵ Onusseit, Umsatzsteuer im Konkurs, S. 188.

²⁷⁶ Statt aller von Wallis in: Bunjes/Geist, UStG, § 3 Rz. 19.

²⁷⁷ RFH v. 7.10.1925, RStBl. 1925, 211.

Dieses Ergebnis ist auch alles andere als neu. Schon Popitz²⁷⁸ stellte fest, dass der Gläubiger mit der Sicherungsübereignung Verfügungsmacht erhält. Ebenso klar war es für Popitz aber auch, dass aus dem umsatzsteuerlichen Lieferbegriff solche Verfügungsverfassungen ausscheiden, denen kein Gegenwert gegenübersteht. Auch der RFH²⁷⁹ judizierte bis ins Jahr 1939 in diesem Sinne. Erst in seiner Entscheidung vom 26.5.1939 legte der RFH²⁸⁰ in einem obiter dictum den Grundstein für die heute herrschende Auffassung der Doppellieferung. Der erkennende Senat stellte lediglich fest, dass in der Verwertung durch den Sicherungsnehmer eine entgeltliche Lieferung dessen erfolgt und dass in der Sicherungsübereignung (im Zeitpunkt der Verwertungsreife) eine Lieferung an den Sicherungsnehmer gegeben ist. Über den Leistungsaustausch im Innenverhältnis schweigt das Urteil.

Die hier vertretene Lösung geht auch nicht zu Lasten des Fiskus. Zwar entfällt eine Umsatzstufe vom Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer, doch führt die in aller Regel anzunehmende Unternehmereigenschaft des Sicherungsnehmers (i.d.R. eine Bank) dazu, dass dieser die an den Sicherungsgeber bezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer erstattet bekommt. Beachtet man weiterhin, dass der Sicherungsgeber im Zeitpunkt der Verwertungsreife regelmäßig nicht mehr solvent ist, so wird das Beharren der Finanzverwaltung auf der sog. Doppellieferungstheorie doppelt fragwürdig. Nimmt man, wie hier vertreten, nur eine entgeltliche Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber an, so stünde dem Fiskus in aller Regel ein solventer Steuerschuldner zur Verfügung.²⁸¹ Zwar liegt auch dem aktuellen Umsatzsteuersystem der Grundgedanke durchgängiger Leistungsketten zugrunde. Doch darf dieses Ziel nicht dadurch erreicht werden, zusätzliche Umsatzstufen aus originär umsatzsteuerlichen Überlegungen konstruieren zu wollen, zumal diese offensichtlich unüberlegt aus dem alten Bruttosystem übernommen wurden.²⁸²

Zuletzt soll noch aus aktuellem Anlass auf das BFH-Urteil²⁸³ vom 13.11.1997 zur Grundstücksübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt eingegangen werden. Im Urteilssachverhalt übertrug der Kläger ein steuerpflichtig vermietetes Grundstück auf seine geschiedene Ehefrau unter Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchs. Schuldrechtlich vereinbarten sie ein Ende des Nießbrauchs nach 20 Jahren. Der BFH entschied, dass eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG hier noch nicht anzunehmen sei, weil der Abnehmerin noch nicht Substanz, Wert und Ertrag am Grundstücke zuständen. Auch eine zum Eigenverbrauch führende Entnahme liege nicht vor, weil der Kläger die Zuordnung seines bebauten Grund-

²⁷⁸ Popitz/Grabower/Kloß, UStG, 3. Aufl. 1928, S. 671 f.

²⁷⁹ RFH v. 7.10.1925, RStBl. 1925, 211; v. 8.6.1926, RStBl. 1926, 236.

²⁸⁰ RFH, RStBl. 1939, 885.

²⁸¹ Ebenso Onusseit, Umsatzsteuer im Konkurs, S. 192.

²⁸² Die Problematik dieser Lösung liegt allerdings in der unentgeltlichen Übertragung des Sicherungsgutes auf den Sicherungsnehmer. § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG ordnet unmißverständlich an, dass jegliche unentgeltlichen Wertabgaben, auch solche für Zwecke des Unternehmens, einen Eigenverbrauch des Unternehmers auslösen. Auf die Problematik des Eigenverbrauches bei der Übertragung von Treugut wird in § 9.C.3.c. ausführlich eingegangen.

²⁸³ DSfRE 1998, 368 = UR 1998, 101 = BFH/NV 1998, 555.

stückes „für sein Unternehmen“ nicht gelöst habe. „Durch den Vorbehaltsnießbrauch hat er das Gebäude aufgrund einer dinglichen Berechtigung weiter nutzen und unverändert durch die bisherigen Vermietungsumsätze verwenden können. Er hat das Eigentum wirtschaftlich ohne die durch Vorbehaltsnießbrauch gesicherte Nutzungsmöglichkeit übertragen. Sein Unternehmensbereich ist dadurch nicht beeinträchtigt worden.“ Das BFH-Urteil vom 13.7.1997 geht damit noch einen Schritt weiter als die bisher angesprochenen Fallgruppen, indem es eine Lieferung trotz im Grundbuch vollzogener Übertragung verneint. Dieses Ergebnis überrascht, da man bisher bei Grundstücksübertragungen wenig Zweifel am Bestehen einer Lieferung gehabt hat. Zwar erscheint das Urteil vordergründig plausibel. Dennoch bleiben zahlreiche Fragen offen. Wann soll der Zeitpunkt der Lieferung sein und v.a., wie soll das später festgestellt werden? Wird der Nießbrauch beim Ableben des Nießbrauchers beendet, wer soll dann der Lieferer sein? Eine Lieferung setzt wie jede Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne ein willentlich gesteuertes Verhalten voraus, welches dem verstorbenen Berechtigten nicht mehr unterstellt werden kann. Letztlich muss man sich fragen, ob dieses Urteil dem Interesse des Rechtsverkehrs dient. Diese Bedenken teilt offenbar auch die Finanzverwaltung, die das Urteil nicht amtlich veröffentlicht.²⁸⁴

Die Beispiele zeigen, dass eine zivilrechtlich orientierte Klärung des Begriffes „Verschaffung der Verfügungsmacht“ durchaus möglich ist. Die Notwendigkeit hierfür ergibt sich m.E. zunächst einmal aus der klaren Anlehnung des Terminus an das Zivilrecht. Auf die umstrittene Frage, inwiefern identische Begriffe aus Steuer- und Zivilrecht in gleicher Weise auszulegen sind, soll hier allerdings nicht tiefer eingegangen werden, da dies den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde.²⁸⁵ Die überkommenen Bestimmungsversuche, den Begriff „Verschaffung der Verfügungsmacht“ zu konkretisieren, sind m.E. zu sehr von der Idee des Verbrauchsteuergedankens geleitet und vernachlässigen insoweit die juristisch-technische Ausgestaltung des Leistungstatbestandes. Zwar ist der Auslegung im Umsatzsteuerrecht die Konzeption einer allgemeinen Verbrauchsbesteuerung zugrunde zu legen, doch ist dieses Auslegungskriterium nicht geeignet, andere Auslegungskriterien gänzlich zu verdrängen. Die Systematik des Leistungstatbestandes knüpft lediglich an den juristischen Verkehrsakt der Leistungsbewilligung gegen Entgelt an, wobei sich die Lieferung von der sonstigen Leistung dadurch unterscheidet, dass ein Gegenstand geleistet wird. Um von der Leistung eines Gegenstandes überhaupt sprechen zu können, muss sich dessen vermögensmäßige Zuordnung vom Leistenden zum Leistungsempfänger verschieben. Diese Zuordnung kann nach der deutschen Rechtsordnung grundsätzlich nur dem Sachenrecht entsprechend vorgenommen werden.

Dieses Verständnis liegt wohl auch dem Art. 5 Abs. 1 der 6. RL-EG zugrunde, wonach als Lieferung die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigen-

²⁸⁴ Hierzu OFD Koblenz, Vfg. vom 3.2.1999, UR 1999, 262.

²⁸⁵ Vgl. hierzu Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rz. 67 ff.; Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 322 ff.; für eine einheitliche Begriffsauslegung Crezelius, Steuerliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, § 1 Rz. 16.

tümer über den körperlichen Gegenstand zu verfügen, gilt. Dass hier nicht direkt auf die Eigentumsübertragung abgestellt wurde, hat seinen Grund darin, dass das Ziel eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet wäre, wenn man die Lieferung strikt an eine Voraussetzung knüpfen würde, die von einem Mitgliedstaat zum anderen unterschiedlich ausgestaltet ist.²⁸⁶ Auch eine richtlinienkonforme Auslegung hat sich damit an der Eigentumsübertragung zu orientieren. Des Weiteren führt eine zivilrechtlich orientierte Begriffsbestimmung zu methodisch nachprüfbareren Ergebnissen, welche gegenüber der Kasuistik des BFH dem verfassungsrechtlichen Gebot von Rechtsklarheit und Rechtssicherheit entsprechen können.

(2) Verschaffung der „Verfügbungsmacht“ im Leistungsbegriff

Die bisherigen Ausführungen zum Terminus der „Verschaffung der Verfügungsmacht“ bezogen sich entsprechend dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 UStG lediglich auf die Lieferung von Gegenständen. Es konnte gezeigt werden, dass der Begriff mit dem zivilrechtlichen Eigentumsbegriff kurzgeschlossen werden kann, die Verfügungsmacht demnach ein Herrschaftsverhältnis derart ist, dass der Verfügungsberechtigte (=Eigentümer) auf ein bestehendes Recht einwirken und es verändern kann. Mit anderen Worten hat der Verfügungsberechtigte die Möglichkeit, frei über den Gegenstand zu disponieren (mit dinglicher Wirkung).

Das wesentliche Abgrenzungskriterium zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen besteht nicht darin, dass ausschließlich im Lieferungsbegriff die Verschaffung von Verfügungsmacht enthalten ist, sondern, dass bei sonstigen Leistungen der wirtschaftliche Schwerpunkt der Leistung nicht in der Zuwendung eines Gegenstandes besteht, sondern in der Zuwendung eines anderen wirtschaftlichen Wertes. Wer ein Darlehen gibt, ein Haus vermietet oder an einem Unternehmensanteil ein Nutzungsrecht einräumt, begibt sich damit seiner eigenen Dispositionsfreiheit, indem er einen Teil seines Vollrechtes auf einen anderen „abspaltet“²⁸⁷. Hier wird deutlich, dass der wirtschaftliche Gehalt nicht in der Zuwendung eines Gegenstandes verkörpert ist, sondern in der Zuwendung eines Nutzwertes. Allerdings umfasst der Begriff der sonstigen Leistung weit mehr als die Übertragung von Nutzungs- und Verwertungsrechten an Gegenständen. „Die im wesentlichen negative Bestimmung der sonstigen Leistung macht es (jedoch) unmöglich, sie allgemeingültig zu beschreiben“²⁸⁸. In jedem Falle sonstiger Leistungen ist maßgeblich aus der Sicht des Leistungsempfängers darauf abzustellen, ob ein tatsächlicher Wertetransfer derart vorliegt, dass die „Verfügungsmacht“ oder Dispositionsfreiheit vom Leistungserbringer auf den Empfänger übergeht.

²⁸⁶ So der EuGH v. 8.2.1990, EuGHE 1990, I-285 = UR 1991, 289.

²⁸⁷ Vgl. Baur/Stürner, Sachenrecht, § 3 Rz. 23.

²⁸⁸ List, Handwörterbuch des Steuerrechts, Stichwort: Lieferung und sonstige Leistung, zitiert nach Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 594.

Ganz deutlich trat dieses Leistungskriterium bei der Besteuerung betrieblicher Sozialzuwendungen hervor. Diese waren gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Lit. b UStG a.F. auch dann steuerbar, wenn kein besonders berechnetes Entgelt für sie aufgewendet wird.²⁸⁹ Dennoch erachtete der BFH²⁹⁰ zutreffend sog. Zuwendungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse für nicht steuerbar. Diese Auslegung wird bestätigt durch Art. 6 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie, wonach die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes und die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen „für den Bedarf seines Personals“ mit Umsatzsteuer belastet werden soll.²⁹¹ Tatsächlich trifft die Rechtsprechung hier den Kern des Leistungsbegriffes. Zuwendungen aus überwiegend eigenbetrieblichem Interesse stehen dem Empfänger nicht zur Disposition, nicht zur Verfügung. Er erlangt keine Herrschaftsmacht in dem Sinne, dass er seinen Willen am Zuwendungsinhalt durchsetzen kann. Dem Verbrauchsteuergedanken entsprechend muss eine Leistung verneint werden.

C. Unternehmer - persönliche Steuerpflicht

1. Allgemeines

Das Umsatzsteuergesetz besteuert abgesehen von der Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) und einigen wenigen Sondertatbeständen²⁹² die Umsätze von Unternehmern. Lieferungen und sonstige Leistungen sind nur dann steuerbare Umsätze, wenn sie ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Auch der Tatbestand des Eigenverbrauchs kann nur durch einen Unternehmer erfüllt werden. Der Unternehmer ist in den genannten Fällen Steuerschuldner (§ 13 UStG) und als solcher Steuerpflichtiger (§ 33 AO). Ihm steht unter bestimmten Voraussetzungen der Vorsteuervergütungsanspruch zu (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), und nur er ist berechtigt respektive auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist (§ 14 Abs. 1 UStG). § 9 UStG lässt es zu, dass er bestimmte steuerbefreite Umsätze als steuerpflichtig behandelt und es werden dem Unternehmer bestimmte Aufgaben im Besteuerungsverfahren (§ 18 UStG) sowie besondere

²⁸⁹ Sachzuwendungen an Arbeitnehmer sind nunmehr steuertechnisch dem Eigenverbrauch des Unternehmers zugeordnet; vgl. § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG 1999.

²⁹⁰ BFH v. 11.3.1988, BFHE 153, 155, BStBl. II 1988, 643; v. 11.3.1988, BFHE 153, 162, BStBl. II 1988, 651; v. 30.6.1988, BFH/NV 1989, 267.

²⁹¹ EuGH v. 16.10.1997, UR 1998, 61 (Tz. 25 ff.).

²⁹² Den innergemeinschaftlichen Erwerb haben nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 Lit. b UStG grundsätzlich auch juristische Personen, die nicht Unternehmer sind, zu versteuern. Bei der Lieferung neuer Fahrzeuge im Sinne des § 1b UStG werden Nichtunternehmer gem. § 2a UStG als Unternehmer fingiert. Damit soll jedoch keine Besteuerung der Lieferung des Neufahrzeuges erreicht werden, diese ist als Ausfuhrlieferung ohnehin befreit (§ 4 Nr. 1 Lit. a UStG), sondern entsprechend dem Bestimmungslandprinzip soll der private Fahrzeuglieferer von der Umsatzsteuer im Ursprungsland entlastet werden. Die Vorschrift erklärt sich also nur aus dem Zusammenspiel von Ausfuhrbefreiung und Vorsteuerabzug.

Aufzeichnungspflichten (§ 22 UStG) zugewiesen. Der Unternehmerbegriff ist insofern für das Umsatzsteuerrecht von zentraler Bedeutung.

2. Funktion des Unternehmers im Umsatzsteuersystem

Das systemgerechte Steuersubjekt entspricht nach der hier vertretenen Auffassung einer Wirtschaftseinheit im Sinne eines wirtschaftlich handelnden Fremdversorgers. Ihm obliegt die Pflicht, die Konsumgüter mit einer proportionalen Verbrauchsteuer zu belasten, diese einzunehmen und an den Fiskus abzuführen. Der Unternehmer fungiert also wie ein Treuhänder des Fiskus.²⁹³ Die indirekte Erfassung und Besteuerung des Konsums ist deshalb notwendig, da ein unmittelbarer Steuerzugriff beim Verbraucher praktisch nicht durchführbar ist. Diese Stellung des Unternehmers im Umsatzsteuersystem, als ein umfassender Versorger mit Waren und Dienstleistungen aller Art, rechtfertigt einen möglichst weiten Unternehmerbegriff, um der Idee nach den Verbrauch umfassend zu belasten. Eine Aussparung bestimmter wirtschaftlich handelnder Gruppen bedeutet gleichzeitig immer einen Bruch in der Systematik der Umsatzsteuer. Der Gesetzgeber war sich dessen zwar bewusst, hielt aber dennoch für notwendig, die subjektive Steuerpflicht systemwidrig einzuengen. Mit der Einführung des Unternehmerbegriffes durch das Gesetz²⁹⁴ vom 16.10.1934 wurden erstmalig die Ausübung öffentlicher Gewalt aus der subjektiven Steuerpflicht ausgeklammert. Die Thematik war indessen nicht neu. Schon bei der Einführung des Gesetzes über einen Warenumsatzstempel²⁹⁵ vom 26.6.1916 und den Umsatzsteuergesetzen von 1918²⁹⁶ und 1919²⁹⁷ wurde lebhaft über die Befreiung der Versorgungsbetriebe gestritten. In der Begründung zum Regierungsentwurf zum Umsatzsteuergesetz 1919 wird ausgeführt, dass die Umsatzsteuer keine Gewerbesteuer sei, Art und Person des die Leistung ausführenden Unternehmens daher gleichgültig seien. Dem Charakter der Umsatzsteuer als einer allgemeinen Verbrauchsteuer entspreche die möglichst ausnahmslose Erfassung aller Lieferungen und Leistungen. Eine Befreiung sei daher nur bei Gemeinnützigkeit geboten.²⁹⁸

Von weitaus größerer Bedeutung für diese Untersuchung sind jedoch zwei weitere Ausnahmen, die den Kreis der Steuerpflichtigen einengen. Steuerbar waren seit dem ersten deutschen Umsatzsteuergesetz von 1918 inländische Lieferungen und sonstige Leistungen solcher Personen, die eine selbständige gewerbliche, seit 1919 auch (frei)berufliche Tätigkeit ausübten. Steuerbar waren somit lediglich unternehmerische Umsätze, nicht aber „nicht selbständige“ und private Umsätze. Zum Verzicht auf die Besteuerung der nicht selbständigen Tätigkeit ist in der amtlichen Be-

²⁹³ Ebenso Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Anm. 20; Tehler, DVR 1983, 163 (166).

²⁹⁴ RGBI. I 1934, 942.

²⁹⁵ RGBI. I 1916, 639.

²⁹⁶ RGBI. I 1918, 779.

²⁹⁷ RGBI. I 1919, 2157.

²⁹⁸ Ausschuß-Bericht, NV-Drucks. 1919 Nr. 1753, S. 1811 ff.

gründung²⁹⁹ zu lesen, dass „selbstverständlich nur solche Leistungen einbezogen werden (können, Verf.), die auf selbständiger geschäftlicher oder beruflicher Tätigkeit beruhen“, nicht hingegen „die bloße Hingabe der - körperlichen oder geistigen - Arbeitskraft in abhängiger Stellung“. Denn eine „Besteuerung des Entgelts“ laufe hier auf eine „Lohn- und Besoldungssteuer“ („Teileinkommensteuer“) hinaus, was dem Grundgedanken der Umsatzsteuer widerspreche, da „die Überwälzung einer solchen Belastung nicht unter denselben Gesetzen stehen kann wie diejenige einer Belastung von selbständigen Wirtschaftsträgern auf den Verbraucher.“ Solche Vermutungen mögen im alten kumulativen Umsatzsteuersystem ihre Berechtigung gehabt haben. Im aktuellen Nettosystem mit Vorsteuerabzug erscheinen sie als überholt, da der offene Steuerausweis die Überwälzung sichert. Zumindest bei vorsteuerabzugsberechtigten Arbeitgebern käme es zu keiner effektiven Belastung.

Neben der Selbständigkeit fordert § 2 Abs. 1 S. 1 UStG eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, um die subjektive Steuerpflicht zu begründen. Nach § 2 Abs. 1 S. 3 UStG ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen gewerblich oder beruflich, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt, oder eine Personenvereinigung nur ihren Mitgliedern gegenüber tätig wird. Diese Abgrenzung der unternehmerischen Tätigkeit von der nichtunternehmerischen Tätigkeit war bereits im Umsatzsteuergesetz 1918 enthalten, indem man nur Lieferungen und sonstige Leistungen solcher Personen besteuerte, die eine gewerbliche, ab 1919 auch berufliche Tätigkeit ausübten. Schon in der amtlichen Begründung³⁰⁰ zum Umsatzsteuergesetz 1918 stand außer Frage, dass man insoweit eine Lücke in der Verbrauchsbesteuerung angelegt hatte. „Zwar ist der Verkauf selbst erworbener Gegenstände durch einen Privatmann (Nichtunternehmer) bei der Lieferung an den Verkäufer bereits umsatzsteuerlich erfasst worden, das macht aber die Nichtsteuerbarkeit allenfalls erträglicher.“³⁰¹ Begründet wurde die Ausnahme privater Umsätze mit den gravierenden praktischen Hindernissen, die einer lückenlosen Erfassung im Wege stehen. Schon mit § 83 a des Warenumsatzstempelgesetzes, nach dieser Vorschrift waren auch Privatumsätze stempelpflichtig, hatte man schlechte Erfahrungen gemacht. Die erzielten Einnahmen standen in keinem Verhältnis zum Verwaltungsaufwand, weil sich die Vorgänge im privaten Wirtschaftsverkehr „eben jeder Nachprüfung“ entzogen.³⁰²

Die Ausführungen zeigen, dass der Gesetzgeber den systemtragenden Gedanken einer allgemeinen Verbrauchsteuer bei der Bestimmung des Steuersubjektes nur unzureichend berücksichtigt hat. Insbesondere bei der Einführung des Allphasennettosystems mit Vorsteuerabzug wurden unkritisch die bestehenden Regelungen übernommen. Im folgenden sollen die abstrakten Voraussetzungen und die einzelnen Tatbestandsmerkmale des Unternehmerbegriffes unter systemgerechten Aspekten untersucht werden.

²⁹⁹ RT-Drucks. 1914/1918 Nr. 1461, S. 22.

³⁰⁰ RT-Drucks. 1914/1918, Nr. 1461 S. 25 ff.

³⁰¹ Tehler, DVR 1983, 163 (166).

³⁰² RT-Drucks. 1914/1918, Nr. 1461 S. 26; vgl. ausführlich Söhn, StuW 1975, 1 (4 f.).

3. Subjektfähigkeit

Bei der Unternehmerfähigkeit geht es um die abstrakte Frage, wer überhaupt Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein kann. Davon zu unterscheiden ist die weitere Frage, ob ein solches Gebilde dann tatsächlich Unternehmer ist. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG formuliert, dass derjenige Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Da eine solche Tätigkeit in der Erbringung von Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG besteht, kann Unternehmer nur der sein, wer zivilrechtliche Austauschverträge schließen kann³⁰³, mithin zivilrechtliche Rechtsfähigkeit genießt. Wer sich diesen Argumenten von Schön anschließt, hat nicht nur die Rechtsprechung³⁰⁴ und die herrschende Literaturmeinung³⁰⁵ gegen sich, sondern scheinbar auch das Gesetz. Als Leistende nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG kommen sowohl nicht rechtsfähige Personenvereinigungen als auch Gemeinschaften in Betracht. Es fragt sich aber, wo die Grenzen zu ziehen sind, wenn man jedem beliebigen Gebilde (Wirtschaftsgebilde³⁰⁶) die Fähigkeit zuspricht, umsatzsteuerlicher Unternehmer zu sein.

Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff setzt nach § 2 Abs. 1 S. 3 UStG eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen voraus. Der Begriff Tätigkeit meint hier zweifellos die Erbringung von Lieferungen oder sonstigen Leistungen gegen Entgelt, da nur diese steuerlich relevant sind. Die Unter-

³⁰³ Ebenso Schön, DStJG, Bd. 13 (1990), 81 (84).

³⁰⁴ BFH v. 13.3.1987, UR 1987, 202; der BFH beurteilt hier eine Sozietät von Rechtsanwälten als unternehmerfähig bezüglich einer Testamentsvollstreckung, obwohl diese nur von einer Person betrieben werden kann, § 2197 BGB; m.E. handelt es sich hier um einen typischen Fall von § 41 Abs. 1 AO. Vgl. auch BFH v. 9.12.93, BFHE 173, 458, BStBl. II 1994, 483; v. 21.4.94, BFHE 174, 469, BStBl. II 1994, 670.

³⁰⁵ Statt aller: Stadie in: Rau/Dürrwächter, § 2 Anm. 91; nach Heidner (Bunjes/Geist, § 2 Rz. 11) kommen Personenzusammenschlüsse aller Art in Betracht, wenn sie als solche erkennbar am Wirtschaftsleben teilnehmen; Scharpenberg (Hartmann/Metzenmacher, UStG, E § 2 Abs. 1 Anm. 115) hält jedes Wirtschaftsgebilde, das nach außen in Erscheinung tritt, für steuersubjektfähig.

³⁰⁶ Vgl. BFH v. 9.12.93, BFHE 173, 458, BStBl. II 1994, 483; eine ausführliche Stellungnahme des BFH zu diesem Thema findet sich im Urteil vom 29.11.1955, BFHE 63, 202 in dem es heißt: "Der Begriff Unternehmer als Subjekt der Umsatzsteuerpflicht ist in dem hier anzuwendenden Umsatzsteuergesetz 1951 der gleiche wie in allen Umsatzsteuergesetzen, die ihm vorausgegangen sind. Für den Geltungsbereich der früheren Gesetze hat im Hinblick darauf, dass der Gesetzgeber jede im Inland ausgeübte, nachhaltig auf die Erzielung von Einnahmen gerichtete selbständige Tätigkeit erfaßt wissen will, der RFH in ständiger Rechtsprechung und unter bewußter Abkehr davon, was nach dem Sprachgebrauch des täglichen Lebens unter einem Unternehmer verstanden wird, jedes selbständige Wirtschaftsgebilde, das im Inland nachhaltig gegen Entgelt Leistungen ausführt, und ausdrücklich auch jeden zwanglosen Zusammenschluß von Personen zur gemeinsamen wirtschaftlichen Betätigung als umsatzsteuerpflichtig angesehen. Er hat hierbei ausgesprochen, dass es weder auf die Rechtsform des Gebildes, insbesondere darauf, ob eine der typischen Gesellschaftsformen des bürgerlichen Rechts vorliegt, ankommt, noch darauf, ob sonst irgendwie eine streng abgegrenzte rechtliche oder wirtschaftliche Einheit feststellbar ist, und ob das Gebilde mit einem besonderen, der Tätigkeit gewidmeten Kapital ausgestattet ist, sofern nur der Wille zu gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung irgendwie in einem Betrieb mit einer gewissen Organisation seinen Ausdruck findet."

nehmereigenschaft setzt damit m.E. die zivilrechtliche (Teil)Rechtsfähigkeit voraus, um Partner zivilrechtlicher Austauschverträge sein zu können. Der Einwand, die Umsatzsteuer besteuere nicht das Verpflichtungsgeschäft, sondern dessen Erfüllungshandlungen, kann an dieser Stelle nicht überzeugen.³⁰⁷ Zwar ist diese Aussage unbestritten und m.E. auch nicht zu bezweifeln, doch sollte man sich auch vor Augen halten, dass die causa für eine Leistung gegen Entgelt in fast allen Fällen ein schuldrechtliches Verhältnis ist.³⁰⁸ Das Spiegelbild dieser Argumentation lässt sich anhand des Vorsteuererstattungsanspruches führen, nach dem der Unternehmer die in Rechnungen im Sinne des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer von seiner Steuerschuld abziehen kann (§ 16 Abs. 2 S. 2 UStG). Schließlich erfordert auch der im Zivilrechtsweg durchsetzbare Anspruch³⁰⁹ auf eine ordnungsgemäße Rechnung mit Vorsteuerausweis eine zumindest relative zivilrechtliche Rechtsfähigkeit.³¹⁰

Schön³¹¹ weist zurecht auch auf prozessuale und vollstreckungsrechtliche Fragen hin. Der Unternehmer als Steuerschuldner und Steuerpflichtiger im Sinne des § 33 AO unterliegt öffentlich-rechtlichen Rechten und Pflichten. Seinem Rechtsschutzbedürfnis entsprechend muss er sich gegen Akte der Verwaltung wehren bzw. seine Rechte auch einklagen können. Notwendige Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer finanzgerichtlichen Klage sind aber unter anderem die Beteiligten- und Prozessfähigkeit (§§ 57, 58 FGO). Die Beteiligtenfähigkeit im Sinne des § 57 FGO ist die Fähigkeit, Subjekt eines finanzgerichtlichen Prozessverhältnisses zu sein. Sie unterscheidet sich von der Parteifähigkeit im Sinne des § 50 Abs. 1 ZPO dadurch, dass sie nicht von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit abhängt. In der verwandten VwGO erstreckt sich die Beteiligtenfähigkeit ausdrücklich auf „Vereinigungen, soweit ihnen ein Recht zustehen kann“ (§ 61 Nr. 1 VwGO). Indem die FGO auf eine ausdrückliche Regelung verzichtet hat, gibt sie zu erkennen, dass die Beteiligtenfähigkeit im Steuerprozess noch weiter reicht.³¹² Im Hinblick auf Art. 19 Abs. 4 GG muss jedem der Zugang zum Verfahren eröffnet sein, der als Träger steuerlicher Pflichten in Betracht kommt oder als solcher tatsächlich in Anspruch genommen wurde.³¹³ Nach ganz h.M. kommen als Beteiligte im Steuerprozess auch Personenvereinigungen in Betracht, die für bestimmte Steuern als solche steuerpflichtig sind aber keine eigene Rechtspersönlichkeit

³⁰⁷ So aber Husmann in: Rau/Dürwächter, UStG, § 1 Anm. 108.

³⁰⁸ Beachte auch das sog. Straßenmusikantenurteil des EuGH vom 3.3.1994, EuGHE 1994, 743, UR 1994, 399 (400, Rz. 14). Der EuGH stellt fest, dass eine Dienstleistung nur dann gegen Entgelt erbracht wird und somit steuerpflichtig ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden.

³⁰⁹ Zum zivilrechtlichen Charakter des Rechnungserstattungsanspruches vgl. BGH v. 11.12.1974, NJW 1975, 310 = WM 1975, 77; BGH v. 14.1.1980, NJW 1980, 2710; v. 24.2.1988, NJW 1988, 2042; v. 10.11.1988, DB 1989, 721; vgl. ausführlich § 5.B.4.

³¹⁰ Ebenso Schön, DStJG, Bd. 13 (1990), S. 81 (85); Stadie in: Rau/Dürwächter, UStG, § 2 Anm. 92, § 14 Anm. 86.

³¹¹ Schön, DStJG, Bd. 13 (1990), S. 81 (85).

³¹² Vgl. Spindler in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 57 FGO Anm. 10.

³¹³ Ziemer/Birkholz, FGO, § 57 Anm. 12; Spindler in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 57 FGO Anm. 10.

haben.³¹⁴ Für die Inanspruchnahme von Rechten gilt entsprechendes. Die Prozessfähigkeit (§ 58 FGO) ist die Fähigkeit, Prozesshandlungen vorzunehmen. Die Prozessfähigkeit setzt die zivilrechtliche Geschäftsfähigkeit voraus. Insofern sind Prozesshandlungen für rechtsfähige und nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und ähnliche Gebilde durch deren Organe wie gesetzliche Vertreter vorzunehmen.³¹⁵ Zwar kommt es - anders als im Zivilrecht (§ 52 ZPO) - auf eine „Vertragsverpflichtungsfähigkeit“³¹⁶ nicht an, ein Mindestmaß an körperschaftlicher oder gesellschaftlicher Struktur ist jedoch Voraussetzung.³¹⁷ Das Steuerprozessrecht trägt also dem Tatbestand Rechnung, dass die steuerliche Subjektfähigkeit nicht von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit abhängt.

Vor allem aber ist die vollstreckungsrechtliche Seite der Steuerpflicht zu berücksichtigen. Nach § 267 AO kommen als Vollstreckungsschuldner solche Gebilde in Betracht, die als solche Steuerpflichtiger und Steuerschuldner sein können.³¹⁸ Maßgebend ist auch hier das materielle Steuerrecht. Für die Vollstreckung in das Vermögen einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung genügt ein vollstreckbarer Verwaltungsakt gegen die Personenvereinigung als solche. Damit setzt § 267 AO aber zumindest ein Sondervermögen voraus, in das vollstreckt werden kann. Bei Bruchteilsgemeinschaften, welche nach gefestigter Rechtsprechung als Unternehmer anerkannt sind³¹⁹, gibt es kein Sondervermögen der Gemeinschaft und auch keine Einbringung von Gegenständen in die Gemeinschaft. Die Bruchteilsgemeinschaft ist Vielheit, nicht Einheit. Es ist nicht der gemeinschaftliche Gegenstand geteilt, sondern nur die Rechtszuständigkeit.³²⁰ Wenn die Umsatzsteuer jedoch nicht im Wege der Zwangsvollstreckung durchgesetzt werden kann, wird sie zu einer freiwilligen Abgabe.³²¹ Hier zeigt es sich deutlich, dass der Spagat zwischen Zivilrecht und Steuerrecht nicht überspannt werden darf. Aus vollstreckungsrechtlicher Sicht ist zumindest das Vorhandensein eines, wenn auch nicht rechtsfähigen, Sondervermögens zu fordern.

Welche Gebilde erfüllen nun die geforderten Voraussetzungen? Zweifellos sind dies die juristischen Personen des Zivilrechts, die Personenhandelsgesellschaften (§§ 124, 161 HGB) und die BGB Gesellschaft in der Form der Gesamthandsgemeinschaft.³²² BGB Gesellschaften können im Außenverhältnis unter

³¹⁴ Ziemer/Birkholz, FGO, § 57 Anm. 14; Spindler in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 57 FGO Anm. 1, der auch „sehr lockere Gebilde“ für beteiligtenfähig ansieht.

³¹⁵ Ziemer/Birkholz, FGO, § 58 Anm. 11; Tipke/Kruse, AO/FGO, § 58 FGO Anm. 11, 18 ff.

³¹⁶ Spindler in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 57 FGO Anm. 11, 19.

³¹⁷ Ebenso Schön, DStJG 13, 1990, S. 81 ff. (85).

³¹⁸ Hierzu Müller-Eiselt in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 267 AO, Anm. 10 ff.

³¹⁹ BFH v. 28.2.1991, BFHE 164, 485, BStBl. II 1991, 649; v. 29.4.1993, BFHE 172, 137, BStBl. II 1993, 734; v. 9.9.1993, BFH/NV 1994, 589; v. 27.4.1994, BFHE 174, 559, BStBl. II 1994, 826; v. 12.10.1994, UR 1996, 151; v. 16.5.1995, BFH/NV 1996, 185; v. 27.6.1995, BFHE 178, 249, BStBl. II 1995, 915.

³²⁰ Zum Zivilrecht: MünchKomm-Ulmer, BGB, § 741 Anm. 2.

³²¹ Vgl. Ruban in Festschrift für Döllerer, S. 515 (518).

³²² Ständige Rechtsprechung von RFH und BFH; vgl. RFH v. 8.5.1936, RStBl. 1936, 598; BFH v. 13.3.87, BFHE 149, 313, BStBl. II 1987, 524; v. 18.3.1988, BFHE 153, 166, BStBl. II 1988, 646.

einem Namen auftreten,³²³ das heißt eigene Verpflichtungen eingehen, für die die Gesellschafter haften.³²⁴ Der nichtrechtsfähige Verein ist ebenfalls unternehmerfähig, da er seiner Struktur nach zwischen rechtsfähigem Verein und BGB Gesellschaft angesiedelt ist.³²⁵ Reine Innengesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts, wie die stille Gesellschaft (§ 230 ff. HGB), können per Definition nicht Unternehmer sein. Dem Wesen dieser Gesellschaftsformen entspricht es, dass diese gerade nicht im Außenverhältnis in Erscheinung treten. Damit steht die Unfähigkeit, entgeltliche Leistungen erbringen zu können, außer Frage. Auch ein der Gesellschaft zuzurechnendes Sondervermögen wird nicht gebildet, da der stille Gesellschafter seine Einlage so zu leisten hat, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergeht (§ 230 Abs. 1 HGB).

In der Rechtsprechung³²⁶ und Literatur³²⁷ stehen neben den durch einen gemeinschaftlichen Zweck gekennzeichneten Gesamthandsgemeinschaften (§ 705 BGB) auch die schlichten Rechtsgemeinschaften (§ 741 ff. BGB) als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Die Rechtsgemeinschaft ist jedoch nichts anderes als die gemeinsame Berechtigung an einem Gegenstand. Es fehlt an einem gemeinsamen Zweck und damit an einer gemeinsamen weiterreichenden Tätigkeit. Die Rechtsgemeinschaft kann sich nicht schuldrechtlich verpflichten, und es fehlt auch jegliche Haftungsordnung. Die Rechtsgemeinschaft schließt jedoch das Vorliegen einer Gesellschaft nicht aus.³²⁸ Geht das gemeinschaftliche Handeln über ein bloßes Halten und Verwalten des Gegenstandes hinaus, so ist darin wohl eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu sehen.³²⁹

Zusammenfassend lässt sich also feststellen, dass letztlich nur natürliche und juristische Personen und Gesellschaften des Bürgerlichen wie des Handelsrechts unternehmerfähig sind. Die bloße Rechtsgemeinschaft erweist sich aufgrund der fehlenden zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit als nicht unternehmerfähig. In der Umsatzsteuerpraxis werden diese Rechtsgemeinschaften jedoch in aller Regel als Gesellschaften bürgerlichen Rechts zu werten sein, da hierfür jedes zweckgerichtete gemeinsame Handeln ausreicht. Die Formel des BFH, „Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne ist jedes Wirtschaftsgebilde, das nachhaltig Leistungen gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 S.1 UStG erbringt“³³⁰, ist demnach in

³²³ Hierzu MünchKomm-Ulmer, BGB, § 705, Anm. 225 f.

³²⁴ Zur Haftung der Gesellschafter für (Umsatz)Steuerschulden vgl. BFH v. 23.10.1985, BStBl. II 1986, 156; vgl. auch Stadie in: Rau/Dürrwächter, § 2 Anm. 99 m.w.N.

³²⁵ Obwohl der Gesetzgeber in § 54 BGB auf nicht rechtsfähige Vereine das Gesellschaftsrecht anwenden will, gehen Rechtsprechung und Literatur immer mehr dazu über, die §§ 21 ff. BGB anzuwenden, um so seiner körperschaftlichen Organisation Rechnung zu tragen; vgl. Palandt-Heinrichs, § 54 Anm. 1.

³²⁶ BFH v. 24.10.1974, BStBl. II 1975, 396; v. 26.11.1987, BFHE 151, 479, BStBl. II 1988, 158.

³²⁷ Für die h. A. vgl. Scharpenberg in: Hartmann/Metzenmacher, § 2 Abs. 1 Anm. 127 f.; Georgy in: Plückebaum/Malitzky, UStG, Bd. II/2, § 2 Abs. 1 Anm. 80 ff.; a.A. Stadie in: Rau/Dürrwächter, § 2 Anm. 108.

³²⁸ Hierzu MünchKomm-Ulmer, BGB, § 741 Anm. 4.

³²⁹ Ebenso Flume, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts I/1, Die Personengesellschaft, S. 116; MünchKomm-Ulmer, BGB, § 741 Anm. 4; Reiß in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 Anm. 83.

³³⁰ BFH v. 9.12.93, BFHE 173, 458, BStBl. II 1994, 483 (484); vgl. auch BFH v. 4.7.1956, BFHE 63, 202; v. 6.5.1993, BFHE 171, 138, BStBl. II 1994, 564.

der Form zu modifizieren, dass zivilrechtlich rechtsfähige Wirtschaftsgebilde zu fordern sind.

4. Selbständigkeit

Der Tatbestand der Selbständigkeit wird gemein als elementares Merkmal des Unternehmerbegriffs bezeichnet.³³¹ Die Auseinandersetzung mit diesem Begriff in der Literatur und auch der Rechtsprechung kann jedoch als unzureichend bezeichnet werden. Einig ist man insoweit, als die Ausklammerung nicht selbständiger Personen aus der subjektiven Steuerpflicht dem Gedanken einer allgemeinen Verbrauchsteuer entgegen steht.³³² Es stellt sich jedoch die Frage, wie die Lücke, die der Gesetzgeber im Umsatzsteuersystem angelegt hat, zu verstehen ist.

§ 2 Abs. 2 UStG unterscheidet zwischen der Selbständigkeit natürlicher und juristischer Personen. Während es bei den juristischen Personen entsprechend dem Gesamtbild der Verhältnisse auf die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers ankommen soll (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG), um deren Unselbständigkeit anzunehmen, umschreibt § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG die Unselbständigkeit natürlicher Personen schlicht mit dem Merkmal der Weisungsgebundenheit. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der 6. RL-EG spricht von einem „Verhältnis der Unterordnung“. Ähnliche Formulierungen finden sich im Lohnsteuerrecht³³³ oder im Handelsrecht³³⁴. Die unterschiedlichen Umschreibungen des Begriffes „Selbständigkeit“ zeigen, dass es sich hierbei um einen Typusbegriff handelt, der nicht durch Ableitung aus einem anderen Begriff gewonnen werden kann, sondern durch eine Vielzahl von Merkmalen gekennzeichnet ist.³³⁵ Insofern bestehen m.W. keine Zweifel. Weitgehend vernachlässigt wurde allerdings die Frage, aus welcher Perspektive die Beurteilung der Kriterien Weisungsgebundenheit, Unterordnung, Selbstbestimmung o.ä. zu erfolgen hat. Der BFH³³⁶ judiziert nach der ständigen Formel, die Beurteilung der Selbständigkeit richte sich nach dem Innenverhältnis, wobei die einzelnen Umstände, die für oder gegen eine Selbständigkeit sprechen, gegeneinander abzuwägen seien. „Das

³³¹ Statt vieler Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Anm. 120.

³³² Vgl. Söhn, StuW 1975, 1 (4); ders., StuW 1976, 1 (5); Tipke, Steuerrechtsordnung, Band II, S. 918; Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 108; Tehler, DVR 1983, 163 (166); Giesberts, Urteilsrezension zu BFH v. 11.3.1988, UR 1988, 319 (322); Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzugs, 1989, S. 30, Fn. 10.

³³³ § 1 Abs. 2 LStDV: „Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Angestellte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leistung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen, verpflichtet ist.“

³³⁴ § 84 Abs. 1 S. 2 HGB: „Selbständig ist, wer im wesentlichen frei seine Tätigkeit gestalten und seine Arbeitszeit bestimmen kann.“

³³⁵ So auch die ständige Rechtsprechung des BFH, die auf das Gesamtbild der Verhältnisse abstellt; vgl. BFH v. 14.10.1976, BStBl. II 1977, 50; v. 20.4.1988, BFHE 153, 437 = BStBl. II 1988, 804 (807).

³³⁶ So bereits der RFH mit Urteil v. 21.4.32, RFHE 35, 279; vgl. desweiteren BFH v. 27.2.75, BStBl. II 1975, 400; BFH v. 14.10.76, BStBl. II 1977, 50; sog. Blindenurteil v. 15.7.1987, BFHE 150, 459 = BStBl. II 1987, 746.

Außenverhältnis spielt bei der Beurteilung, ob jemand selbständig oder unselbständig ist, allenfalls als Beweisanzeichen eine Rolle, sofern eine Entscheidung anhand des Innenverhältnisses nicht eindeutig getroffen werden kann.³³⁷ Dem entgegen meint Brezing³³⁸, „unselbständig heißt ... nicht, dass die handelnde Person fremdbestimmt zu handeln braucht, sondern dass sie für einen anderen handelt und nicht für sich selbst.“ Er verbindet mit der Frage der Selbständigkeit gleichzeitig die Frage der Zurechnung der Leistung. Der BFH rechnet die Umsätze eines Unselbständigen, unabhängig von dessen Auftreten nach außen hin unter Bezug auf Organschaftsverhältnisse, dem Geschäftsherren zu.³³⁹ Auf diese Problematik wird ausführlich unter § 4.A.3. eingegangen. Zunächst soll auf die Frage, ob das Außen- oder Innenverhältnis die geeignete Perspektive für die Beurteilung der (Un)Selbständigkeit darstellt, eingegangen werden. Sukzessive entwickeln sich damit die Probleme, die den Kern dieser Untersuchung ausmachen. Die Frage nach der (Un)Selbständigkeit kann sich nämlich nur dann stellen, wenn ein Mehrpersonenverhältnis in dem Sinne vorliegt, dass ein Selbständiger, ein Unselbständiger und ein Dritter, der Leistungsempfänger, vorhanden sind.

Das Außenverhältnis bezeichnet das Verhältnis zwischen dem vermeintlich Unselbständigen und dem Dritten. Der Unselbständige, er soll vorläufig mal als unselbständig bezeichnet werden, kann nach außen hin entweder selbst rechtsgeschäftliche Bindungen eingehen, indem er in eigenem Namen Willenserklärungen abgibt, oder er tritt unter fremdem Namen auf (§ 164 ff. BGB) und verpflichtet auf diese Weise, unter der Voraussetzung der Vertretungsmacht, einen anderen (den Selbständigen). Das Außenverhältnis betrifft die Frage, wer mit wem in rechtsgeschäftliche Beziehung tritt, bzw. wer wen rechtsgeschäftlich verpflichten kann (rechtliches Können).

Das Innenverhältnis dagegen regelt das sogenannte „rechtliche Dürfen“. Das Innenverhältnis kann vielfältig ausgestaltet sein. Denkbar ist hier z.B. ein Gesellschaftsverhältnis (§ 705 BGB), ein Auftrag (§ 662 BGB), ein Dienstvertrag (§ 612 BGB) oder die noch ausführlich zu behandelnden Treuhandverhältnisse³⁴⁰. Das Innenverhältnis beschreibt damit aber die Beziehung des Selbständigen zum Unselbständigen, sofern er einer ist. Das Innenverhältnis, ausgeformt durch Rechte und Pflichten, kennzeichnet, inwiefern ein Verhältnis der Unterordnung oder der Weisungsgebundenheit besteht. Besonders deutlich wird dies bei Arbeitsverhältnissen. Der Arbeitnehmer hat den Anweisungen des Arbeitgebers Folge zu leisten, soweit dessen Weisungsrecht (Direktionsrecht) reicht.³⁴¹

Die Frage nach der Selbständigkeit ist also, der Rechtsprechung folgend, nach dem Innenverhältnis der Beteiligten zu beantworten. Dies entspricht auch der Aufbausystematik des Umsatzsteuergesetzes, welches die Steuerbarkeit von einem subjektiven (=Unternehmer) und einem objektiven Moment (=entgeltliche

³³⁷ RFH v. 5.10.1928, RStBl. 29, 69; BFH v. 15.7.1987, BFHE 150, 459 = BStBl. II 1987, 746.

³³⁸ Umsatzsteuerekongreß-Bericht 1982/83, S. 25 (34).

³³⁹ BFH v. 15.7.1987, BFHE 150, 459 = UR 1988, 15 (18).

³⁴⁰ Siehe § 5.D.2.b.(2).(b).

³⁴¹ Hierzu Palandt-Putzo, § 611 Anm. 45-47.

Leistung) abhängig macht. Die Frage nach der Selbständigkeit gehört zur Frage der subjektiven Steuerpflicht, welche systemgemäß auch anhand subjektiver Merkmale ausgemacht werden sollte. Weitgehend von subjektiven Merkmalen getragen ist das Innenverhältnis eines Arbeits-, Gesellschafts-, Auftrags- oder Treuhandverhältnisses. All diese Rechtsverhältnisse sind durch spezielle persönliche Rechte und Pflichten der Beteiligten gekennzeichnet. Allgemein gesprochen kann man also dann von Unselbständigkeit im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgehen, wenn man in Anbetracht dieser Rechte und Pflichten ein Abhängigkeits- oder Unterordnungsverhältnis anzunehmen hat. Das Außenverhältnis hingegen wird dem Schutze des Rechtsverkehrs entsprechend vom Offenheitsgrundsatz bestimmt. Hiernach kommt es darauf an, wie ein Dritter rechtlich relevantes Handeln verstehen darf.³⁴² Das Außenverhältnis unterliegt dementsprechend einer gewissen Objektivierung, um dem Verkehrsschutzbedürfnis Rechnung tragen zu können.

Dennoch soll hier noch einmal auf die Ausführungen Brezings eingegangen werden, welcher für die Unselbständigkeit nicht ein fremdbestimmtes Handeln, sondern ein Handeln für einen anderen voraussetzt.³⁴³ Er spricht ein Urteil des BFH³⁴⁴ vom 12.4.1962 an, in dem ein Angestellter einer Kfz-Vertriebs GmbH einen eigenen Vorführwagen hielt, alle vier bis fünf Monate verkaufte und neu beschaffte. Der Senat unterschied zwischen den Lieferungen, die der Vertriebsgesellschaft zuzurechnen sind, und denjenigen, bei denen der Verkäufer selbständig handelte. Brezing fügt hinzu, dass eine Handlung, die nach dem Willen des Handelnden ihm selbst zuzurechnen ist, hilfreich sein könne für die Beantwortung der Frage der Selbständigkeit.

M.E. hat Brezing hier die Kernfrage zwar angesprochen, aber nicht folgerichtig zu Ende geführt. Aus den Vermutungen des historischen Gesetzgebers, dass den Lohnempfängern die Steuerüberwälzung Schwierigkeiten bereiten würde, so dass die Steuer bei ihnen auf eine zusätzliche Lohn- und Besoldungssteuer hinausliefe³⁴⁵, lässt sich m.E. zweifellos entnehmen, dass sich diese „Steuerbefreiung“ auf das Entgelt für die Hingabe körperlicher oder geistiger Arbeitskraft bezieht. Lediglich diese Tätigkeiten, welche ja auch nachhaltig auf die Erzielung von Entgelt gerichtet sind, sollten und sollen den rein tätigkeitsbezogenen Unternehmerbegriff nicht erfüllen. Die nach dem Innenverhältnis festzustellende Unabhängigkeit bezieht sich damit m.E. und offensichtlich auch nach der Ansicht des erkennenden Senats nur auf Umsätze im Rahmen des zum Geschäftsherrn bestehenden Arbeits- oder Auftragsverhältnis. Umsätze, die im Außenverhältnis gegenüber Dritten erbracht werden, können selbstverständlich die Unternehmereigenschaft dieser Personen begründen.³⁴⁶ Brezing insoweit widersprechend, kann

³⁴² Einzelheiten hierzu in MünchKomm-Mayer-Maly, BGB, § 133 Anm. 8 ff.

³⁴³ Brezing, Umsatzsteuerekongress-Bericht 1982/83, S. 25 (34).

³⁴⁴ BFHE 74, 710 = BStBl. III 1962, 262.

³⁴⁵ Vgl. die allgemeine Begründung zum UStG 1918, RT-Drucks. 1914/1918 Nr. 1461, S. 22; ferner Popitz, UStG 1919, 2. Aufl. 1921, S. 94.

³⁴⁶ Anderer Auffassung ist die aktuelle Rechtsprechung: BFH v. 15.7.1987, BFHE 150, 459 = UR 1988, 15; im Streitfall verpachtete der Mineralölunternehmer K zwölf Tankstellen an den Blin-

das Handeln im Außenverhältnis, ob für sich oder einen anderen, nicht zur Lösung der Frage beitragen, ob ein Verhältnis der Unselbständigkeit oder der Selbständigkeit vorliegt. Dies ist einzig und allein anhand der Beziehungen im Innenverhältnis zu klären. Wohl aber ist das Außenverhältnis relevant, um zu entscheiden, ob ein Umsatz in den unselbständigen oder selbständigen Tätigkeitsbereich einer natürlichen Person fällt. Dies widerspricht auch nicht dem Grundsatz der Unternehmenseinheit, wonach das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers umfasst (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG). Hiernach kann ein Unternehmer nur ein Unternehmen haben, das heißt, seine gesamte umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit wird zu einem Unternehmen zusammengefasst.³⁴⁷ Der Unternehmensbegriff ist damit rein tätigkeitsbezogen. Umsätze, die einem Abhängigkeitsverhältnis entstammen, führen jedoch definitionsgemäß nicht zu unternehmerischen Umsätzen und gehen demnach auch nicht in ein Unternehmen ein. Die abhängige und die unabhängige Tätigkeit vereinigen sich also nicht in einem Unternehmen etwa mit der Folge, dass die abhängige Tätigkeit zur Nichtunternehmereigenschaft führe und damit gleichsam die unabhängige Tätigkeit wegen fehlender subjektiver Steuerpflicht neutralisiere. So einfach dieses Ergebnis anmuten mag, so unverständlich ist, wie wenig diese Gedanken in der umsatzsteuerlichen Rechtsanwendung ausgeprägt sind.

5. Nachhaltigkeit

Nach § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine „gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt“. Demgegenüber bestimmt Satz 3, „gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt, oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird“. Bereits diese Definition weckt jedoch Zweifel. Satz 3 scheint das Begriffspaar „gewerblich oder beruflich“ zu ersetzen. Warum hat der Gesetzgeber dann nicht gleich definiert: Unternehmer ist, wer eine

Blinden B und schloß zugleich mit diesem einen sog. Eingliederungsvertrag. Hiernach hatte sich B jeder Einmischung in die Geschäftsführung zu enthalten. Gewinn und Verlust verblieben bei K. B erhielt monatlich 3000 DM. Im Streitfall wurde ein Abhängigkeitsverhältnis des Blinden zum Verpächter konstatiert. Ein Arbeitnehmer wie der Blinde handle selbst dann für seinen Geschäftsherrn, wenn er in eigenem Namen auftritt. Begründet wird dieses Ergebnis mit der Zurechnung von Umsätzen im Organschaftsverhältnis (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). In der Urteilsrezension (UR 1988, 19) weist Stadie darauf hin, dass die Parallele zu der Organschaftsregelung zwar geboten sei, jedoch mit § 14 Abs. 1 UStG kollidiere. M.E. werden hier grundlegende Zusammenhänge vertauscht. Von § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG wird zunächst das monatliche Entgelt aus dem Angestelltenverhältnis erfaßt. Neben diesem liegt aber formal noch ein Pachtverhältnis vor, aus dem der B berechtigt ist, die Früchte zu ziehen (§ 581 Abs. 1 BGB). Die Umsätze aus dem Tankstellengeschäft sind formal dem B zuzurechnen, mithin dieser auch in eigenem Namen aufgetreten ist. Die Tatsache, dass der Gewinn oder Verlust aus dem Tankstellengeschäft beim Verpächter bleiben, deutet lediglich darauf hin, dass es sich bei der gesamten Gestaltung um ein Scheingeschäft handelt, welchem nach den Regeln des § 41 Abs. 2 AO zu begegnen ist.

³⁴⁷ Statt aller Heidner in: Bunjes/Geist, UStG, § 2 Rz. 123.

nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausführt? Oder kommt der Wendung „gewerblich oder beruflich“ doch eine eigene Funktion zu?

Der Begriff der Nachhaltigkeit wird zum zentralen Element des Unternehmerbegriffs. In ihm spiegelt sich die gesamte Dogmatik des Umsatzsteuergesetzes wieder. Wenn an den Finanzgerichten um die Umsatzsteuerpflicht gestritten wird, geht es regelmäßig um den subjektiven Tatbestand der Nachhaltigkeit. Die Reihen der Kläger vor dem BFH werden angeführt von einer Prostituierten³⁴⁸, einem Briefmarkensammler³⁴⁹, einem Münzsammler³⁵⁰, Erben einer Kunstsammlung³⁵¹, welche ihre Sammlungen veräußern, und den Werksangehörigen eines Automobilkonzerns, die regelmäßig ihre Werkswagen als Jahreswagen verkaufen.³⁵² Während es unter der Herrschaft des alten Umsatzsteuersystems im Interesse des Fiskus lag, ein bestimmtes Rechtssubjekt als Unternehmer zu qualifizieren, hat sich die Situation mit der Einführung des Allphasennettosystems mit Vorsteuerabzug oft umgekehrt. Der umsatzsteuerliche Unternehmer genießt heute das Privileg des Vorsteuerabzuges. Die zentrale Figur der Umsatzsteuer ist aus wirtschaftlicher Sicht der Nichtunternehmer geworden.³⁵³ Mangels Vorsteuerabzug bleibt er am Ende der Leistungskette mit der im Preis überwältigten Umsatzsteuer belastet.

Das Merkmal der Nachhaltigkeit wurde zwar erst in das Umsatzsteuergesetz 1934 aufgenommen, es war indessen aber nicht neu. Schon im Jahre 1919 führte der RFH³⁵⁴ in einer rechtsgrundsätzlichen Stellungnahme aus, eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen unterliege nur dann der Umsatzsteuer, wenn sie auf „die Dauer berechnet“ sei. Die Kodifizierung in § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG 1934 sollte auch an der Rechtslage nichts ändern.³⁵⁵ Dem kann man bedenkenlos beipflichten. Wesentlich bedenklicher allerdings erscheint die Tatsache, dass die Regelung des § 2 UStG unverändert in das neue Nettosystem übernommen wurde, obwohl sich hier die Rechtslage fundamental geändert hat. Die Tatbestandsmerkmale „gewerblich“ oder „beruflich“ können als historische Relikte aus der Legaldefinition des Unternehmerbegriffes gestrichen werden. Sie resultieren aus der Entstehungsgeschichte des Umsatzsteuerrechts.³⁵⁶ Nach dem Warenumsatzstempelgesetz von 1916³⁵⁷, dem Vorläufer des ersten Umsatzsteuergesetzes von 1918, wurden die Anmeldungen der Gewerbetreibenden über bezahlte Warenlieferungen besteuert. Während man die Beschränkung der subjektiven Steuerpflicht im ersten Umsatzsteuergesetz von 1918 zunächst beibehielt, wurde diese schon ein Jahr später auf die berufliche Tätigkeit ausgedehnt, um auch freiberufliche Tätigkeiten zu erfassen. Obwohl nach der Regierungsbegründung zum Umsatzsteuer-

³⁴⁸ Hierzu BFH v. 4.6.1987, BFHE 150, 192, BStBl. II 1987, 263.

³⁴⁹ Hierzu BFH v. 29.6.1987, BFHE 150, 218, BStBl. II 1987, 744.

³⁵⁰ Hierzu BFH v. 16.7.1987, BFHE 150, 224, BStBl. II 1987, 752.

³⁵¹ Hierzu BFH v. 24.11.1992, BFHE 170, 275, BStBl. II 1993, 379.

³⁵² Hierzu BFH v. 26.4.1979, BFHE 128, 110; v. 18.7.1991, UR 1991, 288.

³⁵³ Ebenso Neeb, DStZ 1991, 705 (705).

³⁵⁴ RFH Gutachten vom 7.2.1919, RFHE 1, Teil B, 12 (16 f.); vgl. auch RFH v. 9.7.1919, RFHE 1, 141; v. 18.2.17, RFHE 20, 263; v. 17.10.1941, RStBl. 1942, 13; v. 22.1.1943, RStBl. 1943, 221; vgl. ferner OFH v. 26.11.1949, BB 1950, 183; BFH v. 3.6.1954, BStBl. III 1954, 238; v. 30.10.1962, HFR 1963, 188; v. 11.11.1965, UR 1966, 92;

³⁵⁵ Vgl. Reg.-Begr. zum UStG 1934, RStBl. 1934, S. 1549 (1550).

³⁵⁶ Ebenso Mößlang, UR 1994, 10 (11).

³⁵⁷ RGBl. 1916, 639.

gesetz von 1934 durch § 2 Abs. 1 S. 3 kein Zweifel daran gelassen werden sollte, dass „jede Art von Tätigkeit Unternehmertätigkeit sein kann“³⁵⁸, wurde die Doppelbezeichnung beibehalten. Auch heute noch wird dem Begriffspaar von weiten Teilen der Literatur³⁵⁹ und der Rechtsprechung³⁶⁰ eine nicht unbedeutende Rolle zur Klärung des Unternehmerbegriffes beigemessen, indem der Unternehmerbegriff allgemein hin als Typusbegriff verstanden wird.

Irreführend erscheint schon der Begriff des „Unternehmers“ im Umsatzsteuerrecht an sich. Dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechend versteht man unter einem Unternehmer jemanden, der aus seinem Gewinnerzielungsstreben heraus wirtschaftlich tätig wird und damit regelmäßig ein Gewerbe betreibt. Verstärkt wird diese Vorstellung dann noch durch den Bezug auf eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Während Art. 4 Abs. 1 der 6. RL-EG zunächst auf den Unternehmerbegriff verzichtet und statt dessen vom Steuerpflichtigen spricht, werden in Abs. 2 exemplarisch mehrere Berufsgruppen genannt, deren Tätigkeit von steuerlicher Relevanz sein soll. Eine solche Aufzählung ist verwirrend und führt m.E. zu falschen Denkansätzen. Umsatzsteuerlich relevant ist schlichtweg jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen und nicht nur diejenige bestimmter Berufsgruppen.

Dies scheint jedoch das Gedankengebäude zu sein, auf dem die sog. Sphärentheorie beruht. Nach Schmidt-Liebig³⁶¹, dem Begründer dieser Theorie, ergeben sich aus § 2 Abs. 1 UStG drei voneinander abzugrenzende Sphären. Der privaten stehe die berufliche Sphäre gegenüber, die sich wiederum in die selbständige und die nicht selbständige untergliedert. Der Unternehmerbegriff gewinne erst dann an inhaltlicher Aussagekraft, wenn er auf ein konkretes Berufsbild zurückgeführt wird. „Wenn der Steuerpflichtige Autos veräußert, wenn er ein Buch geschrieben hat oder wenn er das Gemüse seines Schrebergartens verkauft, dann ist bei der Prüfung der Unternehmereigenschaft jeweils auf das konkrete Berufsbild des Autohändlers, Schriftstellers oder Gemüsebauern abzustellen.“³⁶² Abzustellen sei hierbei auf die Verkehrsauffassung und in Grenzfällen sei ein Ähnlichkeitsvergleich anzustellen. Schmidt-Liebig sieht eine Vorstrukturierung der Sphären bereits durch des Einkommensteuerrecht gegeben. „Den professionellen Einkünften der §§ 2 Abs. 1 Ziffer 1-4; 13-19 EStG stehen die privaten der §§ 2 Abs. 1 Ziffer 5-7; 20-23 EStG gegenüber. Bei den beruflichen Einkünften gilt es, die aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) von denen aus den selbständigen Betätigungsformen (§§ 13, 15, 18 EStG) abzugrenzen.“³⁶³ In Anmerkung zum Sparerurteil des BFH³⁶⁴ meint Schmidt-Liebig³⁶⁵, schon die §§ 20-23 EStG würden hier den privaten Bereich deutlich vom unternehmerischen abgrenzen.

³⁵⁸ Reg.-Begr. zum UStG 1934, RStBl. 1934, 1549 (1550).

³⁵⁹ Goertzen, DStR 1996, 164 ff.; Schmidt-Liebig, StuW 1978, 137 ff.; ders., BB 1994, Beilage 20; Mößlang, UR 1994, 10 ff.; UR 1991, 279 ff.; Brezing, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1982/83, 25 (38 f.); Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Anm. 270 ff.

³⁶⁰ Statt vieler BFH v. 18.7.1991, BFHE 165, 116 = BStBl. II 1991, 776 = UR 1991, 288.

³⁶¹ StuW 1978, 137 (139); ebenso BB 1994, Beilage 20, S. 7.

³⁶² Schmidt-Liebig, StuW 1978, 137 (139).

³⁶³ Schmidt-Liebig, StuW 1978, 137 (140).

³⁶⁴ BFH v. 1.2.1973, BFHE 107, 494 = BStBl. II 1973, 172; das Unterhalten von Sparkonten und das Halten von festverzinslichen Wertpapieren soll nach der Auffassung des BFH nicht zu Leistungen im wirtschaftlichen Sinne führen und deshalb nicht die Unternehmereigenschaft

Eine solche Vorgehensweise vermischt die dogmatischen Grundlagen der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer, welche mit ihrem dualistischen Einkunftsartensystem zwei unterschiedliche Arten der Einkunftsartenermittlung kennt. Die ertragsteuerliche Teilung in Gewinn- und Überschusseinkunftsarten hat umsatzsteuerrechtlich keinerlei Relevanz.³⁶⁶ Bedenklich erscheint danach auch die Urteilsbegründung des EuGH³⁶⁷ v. 6.2.1997, wonach der bloße Eigentumserwerb und Besitz von Schuldverschreibungen, die nicht einer anderen Unternehmenstätigkeit dienen, nicht als steuerlich relevante Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 2 der 6. RL-EG anzusehen sein sollen. Der EuGH³⁶⁸ führt hierzu aus: „Wie (...) zutreffend ausgeführt hat, kann die Tätigkeit eines Inhabers von Schuldverschreibungen als eine Form der Kapitalanlage bezeichnet werden, die ihrer Art nach nicht über bloße Vermögensverwaltung hinausgeht. Die aus Schuldverschreibungen erzielten Einkünfte ergeben sich aus deren bloßem Besitz, der einen Anspruch auf Zinszahlungen verleiht. Unter diesen Umständen können die so eingenommenen Zinsen nicht als Gegenleistung bei einem Umsatz oder für eine vom Inhaber der Schuldverschreibung ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden, da sie aus dem bloßen Eigentum aus diesen Schuldverschreibungen fließen.“ Neben dem systematisch verfehlten Argument „Vermögensverwaltung“ scheint der EuGH zu verkennen, dass der Inhaber einer Schuldverschreibung - zumindest aus der Sicht des Emittenten - Zinszahlungen nicht wegen seiner Eigentümerstellung erhält, sondern der Darlehensleistung wegen.

Hiervon abgesehen fußen die Ausführungen Schmidt-Liebigs auf einem gedanklichen Ansatz, der sich in nahezu sämtlichen Stellungnahmen zum umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff und der Rechtsprechung wiederfindet, nämlich einer typisierenden Betrachtungsweise.³⁶⁹ Hiernach ist der Unternehmerbegriff durch eine Vielzahl charakteristischer Merkmale des abstrakten Typus der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit gekennzeichnet.³⁷⁰ „Was die Merkmale des Typus ausmacht, kann durch representative Beispiele verdeutlicht oder umschrieben werden. Sie sind der Maßstab, an dem sich der Vergleich oder die Ähnlichkeitsprüfung - die wertende Zuordnung - zu orientieren hat.“³⁷¹ Offerhaus³⁷² sieht „die Witwe, die das Arbeitszimmer ihres verstorbenen Ehemannes an einen Studenten vermietet, nicht als Unternehmerin an“, weil sie nicht dem Unternehmertypus entspricht, der gewerblich oder beruflich vermietet.

begründen können, weil andernfalls die Unternehmereigenschaft praktisch jedem zugesprochen werden müsse. Vgl. zu diesem Urteil Söhn, *StuW* 1975, 166; Jakob, *Umsatzsteuer*, § 4 Rz. 44; Nieskens in: Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 3 Anm. 430 „Spareinlagen“.

³⁶⁵ *StuW* 1978, 137 (140).

³⁶⁶ Beispielsweise die Vermietung oder Verpachtung wird ertragsteuerlich grundsätzlich den Überschusseinkünften zugerechnet. Dennoch läßt sich wohl nicht verkennen, dass es sich hierbei um nachhaltige Leistungen im wirtschaftlichen Sinne handelt; vgl. § 4 Nr. 12 *UStG*.

³⁶⁷ *UR* 1997, 141 (142).

³⁶⁸ *UR* 1997, 141 (142 Tz. 18).

³⁶⁹ Zu einer typisierenden Betrachtungsweise neigen z.B. Dziadkowski, *UVR* 1990, 195 (196); Stadie in: Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 2 Anm. 270 ff.; Klenk, *UR* 1993, 284 (287); Korn, *KÖSDI* 1993, 9410; Offerhaus, *UR* 1991, 279.

³⁷⁰ So Stadie in: Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 2 Anm. 279 ff; ebenso Korn, *KÖSDI* 1993, 9410 (9410 f.).

³⁷¹ Offerhaus, *UR* 1991, 279 (279).

³⁷² *UR* 1991, 279 (280).

Ebenso der BFH³⁷³, der in seinem zweiten Jahreswagenurteil feststellte, dass der Angehörige eines Automobilwerkes, der in größeren Abständen einen Jahreswagen verkauft, in die Nähe eines Privatmannes rücke, der ebenfalls in regelmäßigen Abständen sein Auto zu verkaufen pflegt. Eine solche Rechtsanwendung lässt jedoch jeglichen systematischen Bezug vermissen.

Eine weitere Gruppe von Autoren lehnt zwar eine typologische Rechtsanwendung ab, will die nachhaltige Tätigkeit jedoch nicht so weit verstanden wissen, „dass man sich völlig von den Vorstellungen - gewerblich oder beruflich - loslöst.“ Das Verständnis der nachhaltigen Tätigkeit müsse so gefunden werden, „dass jedenfalls noch ein Rest dessen darin enthalten ist, was der deutschen Sprache Kundiger mit der Vorstellung „gewerblich oder beruflich“ verbindet“ Zum Kernbestand der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit gehöre ein Mindestmaß an organisatorischem Rahmen.³⁷⁴ Birkholz³⁷⁵ fordert einen die Sphäre des Eigenlebens überschreitenden Plan des Unternehmers zur Erzielung von Einnahmen. Goertzen³⁷⁶ möchte dem Unternehmerbegriff eine quantitative und eine qualitative Komponente zuordnen, um so im Ergebnis die umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung abzugrenzen. Eine dogmatische Begründung der jeweiligen Ansicht findet sich jedoch in keiner der Stellungnahmen.

Versucht man den Begriff „nachhaltig“ der Teleologie des Umsatzsteuergesetzes entsprechend verbrauchsteuerkonform zu interpretieren, so findet man sich schnell in Widersprüchlichkeiten. Dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechend, schließt die Nachhaltigkeit zumindest einmalige Handlungen ohne Wiederholungsabsicht und ohne nachfolgenden dauernden Einnahmestrom aus. Die durch eine nicht nachhaltige Handlung beim Verbraucher bewirkte Einkommensverwendung bleibt also unversteuert. Es ergibt sich ein scheinbarer Widerspruch zwischen dem abgeleiteten Gesetzeszweck und dem Wortlaut des Gesetzes. Dementgegen wird in Art. 4 Abs. 3 der 6. RL-EG den Mitgliedstaaten ausdrücklich die Möglichkeit eingeräumt, die subjektive Steuerpflicht auf solche Personenkreise auszudehnen, die gelegentlich entgeltliche Leistungen erbringen. Insbesondere wird hier die Lieferung von Grundstücken oder Gebäuden in Betracht gezogen. Durch die Aufzählung letzterer, äußerlich gut erkennbarer Umsätze wird deutlich, dass sich der Besteuerungsausschluss gelegentlicher Umsätze aus Praktikabilitätsabwägungen rechtfertigt und eben nicht dogmatisch fassbar ist.³⁷⁷ Bei konsequenter Weiterführung dieses Gedankens liege es dann auf der Hand, die geforderte Nachhaltigkeit mit der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG in Einklang zu brin-

³⁷³ BFH v. 18.7.1991, BFHE 165, 116 = BStBl. II 1991, 776 = UR 1991, 288.

³⁷⁴ Brezing, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1982/83, S. 25 (39).

³⁷⁵ UR 1986, 25 (27).

³⁷⁶ DStR 1996, 164 (168).

³⁷⁷ Gleicher Auffassung sind: Tehler, DVR 1983, 163 (167); Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, 1988, S. 109 ff; Giesberts, UR 1993, 279 (283). Vgl. auch die Präambel der 6. RL-EG in der es heißt: „Die Begriffsbestimmung des Steuerpflichtigen ist in der Weise genauer zu fassen, dass darin auch, um eine bessere Steuerneutralität zu gewährleisten, den Mitgliedstaaten gestattet wird, die Personen einzubeziehen, die gelegentliche Umsätze bewirken.“

gen.³⁷⁸ Danach wird die Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn der Vorjahresumsatz zusätzlich der darauf entfallenden Steuer 32.500 DM nicht überstiegen hat und der Umsatz im laufenden Jahr voraussichtlich 100.000 DM nicht übersteigen wird.³⁷⁹ Die Nachhaltigkeit im Unternehmerbegriff ließe sich also systemgemäß als Bagatellgrenze verstehen.³⁸⁰ Dieser Ansicht ist insofern zuzustimmen, als keine betragsmäßige Verknüpfung zu § 19 UStG gezogen wird, da die Nachhaltigkeit die subjektive Steuerpflicht begründet, während § 19 UStG als subjektive Befreiung die Steuerbarkeit bereits voraussetzt. § 19 UStG ist § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG logisch nachgeordnet.

Ein Verständnis der Nachhaltigkeit im Sinne einer Bagatellgrenze, bzw. der wirtschaftlichen Bedeutung eines oder einer Reihe von Umsätzen, bleibt immer noch auslegungsbedürftig. Zumindest aber führt die hier vertretene Ansicht im Gegensatz zur Kasuistik der Rechtsprechung zu systemgerechten Ergebnissen. Es entspricht dem Wesen der Umsatzsteuer als eine allgemeine Verbrauchsteuer, jeglichen Konsumgütertransfer zu belasten. „Es dürfen keine Qualifizierungen des Unternehmers - der ja lediglich Steuereinsammler ist - über Steuerbarkeit oder Nichtsteuerbarkeit von Leistungen entscheiden.“³⁸¹

§ 4 Steuergesetzlich normierte Zurechnungsgrundsätze

Es wurde bereits dargelegt, dass die Zurechnung von Umsätzen bei Mehr-Personen-Verhältnissen nichts anderes ist als die Feststellung der objektiven Tatbestandserfüllung. Erfolgt diese durch einen subjektiv Steuerpflichtigen (= Unternehmer), so entsteht der Steueranspruch (§ 38 AO). Insofern war es unerlässlich, der Grundkonzeption des subjektiven wie des objektiven Tatbestandes nachzugehen. Erkenntnisse darüber, wem eine Lieferung oder sonstige Leistung im Zweifel zuzurechnen ist, konnten noch nicht gewonnen werden. Im folgenden soll deshalb untersucht werden, welche unmittelbaren oder mittelbaren Grundsätze der Zurechnung dem Umsatzsteuergesetz entnommen werden können. Eingegangen wird hierbei auf die Normen der Grundtatbestände (§ 3 Abs. 1, 9 UStG), des Kommissionsgeschäftes (§ 3 Abs. 3 UStG), der sog. Leistungskommission (§ 3 Abs. 11 UStG), auf die abgabenrechtliche Vorschrift des § 39 AO und insbesondere auf § 2 UStG.

³⁷⁸ Tehler, DVR 1983, 163 (167); Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, S. 109 ff.

³⁷⁹ Zu den zahlreichen kritischen Stellungnahmen zur Kleinunternehmerregelung soll hier keine Stellung genommen werden; hierzu Tehler, StuW 1983, 232-241; Stadie in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 19 Anm. 5, 14 ff.; Reiß in: Tipke/Lang, § 14 Rz. 142.

³⁸⁰ Hierzu ausführlich Walden, S. 109 ff.; Tehler, DVR 1983, 163 (167).

³⁸¹ Tehler, DVR 1983, 163 (167).

A. Die Unternehmereigenschaft als Zurechnungskriterium

1. Die Selbständigkeit als zentrales Merkmal

Der Selbständigkeit des umsatzsteuerlichen Unternehmers wird seit jeher zentrale Bedeutung beigemessen. Bereits das Umsatzsteuergesetz³⁸² von 1918 besteuerte mit § 1 Abs. 1 Satz 1 Umsätze „solcher Personen, die eine selbständige gewerbliche Tätigkeit mit Einschluss der Uerzeugung und des Handels ausüben“. Die Bedenken des historischen Gesetzgebers, eine Besteuerung der gegen Entgelt hingeebenen Arbeitskraft in abhängiger Stellung würde auf eine „Lohn und Besoldungssteuer, also, ... auf eine Teileinkommensteuer hinauslaufen“³⁸³, können aufgrund des Verbrauchsteueraspektes nicht überzeugen und erscheinen seit der Einführung des offenen Steuerüberwälzungsmechanismus auch nicht mehr gerechtfertigt. Dennoch ist die Selbständigkeit de lege lata unverzichtbares Merkmal der subjektiven Steuerpflicht. Das Gesetz enthält zwar keine positive Definition der Selbständigkeit; indessen wird in § 2 Abs. 2 UStG aber die Nichtselbständigkeit natürlicher und juristischer Personen getrennt umschrieben. Dieser Untergliederung folgend soll im folgenden untersucht werden, ob und wie sich die (Un)Selbständigkeit auf die Zurechnung von Umsätzen auswirkt.

2. Unselbständigkeit juristischer Personen

Im deutschen Umsatzsteuerrecht geht die Organschaftslehre bis in das Jahr 1923 zurück. Der RFH³⁸⁴ hatte, nachdem er anfänglich der Auffassung gewesen war, dass Gesellschaften steuerrechtlich nicht unselbständig sein könnten, in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass auch juristische Personen umsatzsteuerlich unselbständig sein können, weil, so Popitz, „die zwingende Logik der wirtschaftlichen Tatsachen“³⁸⁵ hierzu nötige und jede andere Lösung „die Wucht der Tatsachen“³⁸⁶ gegen sich hätte. Während der RFH zunächst auch eine umsatzsteuerrechtliche Unselbständigkeit einer juristischen Person im Sinne eines Angestelltenverhältnisses für möglich hielt, stellte er 1934 fest, dass eine natürliche Person nur als Angestellter eines Unternehmers, nicht aber als dessen Organ im Sinne der Organlehre unselbständig sein könne. Umgekehrt sei eine juristische Person nur als Organ und nicht als Angestellte umsatzsteuerlich unselbständig.³⁸⁷ Die Organlehre war Ausfluss einer extensiv wirtschaft-

³⁸² Gesetz vom 26.7.1918, RGBL. 1918, 779.

³⁸³ RT-Drucks. 1914/18, Nr. 1461, S. 22.

³⁸⁴ Erstmals RFH v. 27.1.1923, RFHE 11, 265; ferner z.B. RFH v. 14.12.1923, RFHE 13, 146; v. 28.11.1924, RFHE 15, 116; v. 14.12.1925, RFHE 18, 75; v. 26.9.1927, RFHE 22, 69; 5.10.1929, RStBl. 1929, 121; v. 13.10.1933, RFHE 34, 176; v. 20.8.1934, RStBl. 1934, 1209.

³⁸⁵ Popitz/Grabower/Kloß, UStG, 3. Aufl. 1928, S. 304.

³⁸⁶ Popitz/Grabower/Kloß, UStG, 3. Aufl. 1928, S. 308.

³⁸⁷ RFH v. 23.2.1934, RFHE 36, 39, RStBl. 1934, 831; vgl. auch Hartmann/Metzenmacher, UStG, 1934, S. 139.

lichen Betrachtungsweise des Merkmals der Selbständigkeit.³⁸⁸ Die Erhebung der Umsatzsteuer auf allen Wirtschaftsstufen förderte die Konzentration von Unternehmen durch Fusionierung. Um die Benachteiligung der Unternehmensverbindungen aus rechtlich selbständig gebliebenen Unternehmen zu beseitigen, wurden auch juristische Personen als unselbständig erachtet, sofern sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch von einem anderen Unternehmen abhängig waren. Mit den eigentlichen Begründungserwägungen zum Merkmal „selbständig“ hatte diese Rechtsprechung freilich nichts mehr gemein.

Die umsatzsteuerliche Organschaft stellt im Ergebnis nichts anderes dar, als die „umsatzsteuerliche Verschmelzung“ zivilrechtlich selbständiger Unternehmen. Die Organgesellschaften verlieren ihre umsatzsteuerliche Subjekteigenschaft, obwohl sie zivilrechtlich weiterhin als Rechtssubjekt existieren. Dies bedeutet insbesondere, dass Leistungen innerhalb des Organkreises sogenannte nichtsteuerbare Innenumsätze sind (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 UStG). Die entscheidende Aussage aber fehlte und wurde erst 1987 in das Gesetz aufgenommen. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 3 UStG sind die Unternehmensteile als ein Unternehmen zu behandeln. Aus dem Sinnzusammenhang der Sätze 2 und 3 lässt sich entnehmen, dass die Unternehmensteile dabei alle Organgesellschaften wie auch den Organträger umfassen. Letztlich handelt es sich also um eine Fiktion des Unternehmensbegriffes.³⁸⁹ Eine Steuer, die am Werttransfer von einer Rechtssphäre in eine andere Rechtssphäre anknüpft, wird dadurch außer kraft gesetzt, dass die Sphären unterschiedlicher, zivilrechtlich selbständiger Gesellschaften umsatzsteuerrechtlich fiktiv zu einem Unternehmen verschmolzen werden.

Der Weg zur Erzielung dieses Ergebnisses erscheint allerdings aus dogmatischer Sicht unbefriedigend. Hierzu ist noch mal auf das Ergebnis unter § 3.C.4. hinzuweisen, wonach die Auffassung vertreten wird, dass sich die Unselbständigkeit bei natürlichen Personen nur auf die Arbeitsleistung gegenüber dem Arbeitgeber bezieht. Umsätze, die ein Angestellter nach außen in eigenem Namen erbringt, fallen nicht in den Tätigkeitsbereich des Angestelltenverhältnisses und können demnach die Unternehmereigenschaft eines ansonsten Angestellten begründen. Geht man von diesem Ergebnis aus, so führt auch die Unselbständigkeit einer juristischen Person grundsätzlich nur zur subjektiven Steuerbefreiung der Leistungen, die gegenüber dem Organträger erbracht werden. Nicht erfasst wären die Leistungen der Organgesellschaften untereinander oder Leistungen des Organträgers an die Organgesellschaften. Insofern bestehen nämlich keine Abhängigkeitsverhältnisse. Dieses Ergebnis widerspricht aber der intendierten Gleichstellung von Unternehmensverbindungen aus rechtlich selbständigen Gesellschaften mit Unternehmenszusammenschlüssen (Fusionen). Der RFH wäre besser beraten gewesen, das Ergebnis der Organschaft aus der Unternehmenseinheit, dem heutigen § 2 Abs. 1 S. 2 UStG abzuleiten, wonach das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers umfasst.³⁹⁰ Diese Norm exis-

³⁸⁸ Ausführlich hierzu van der Velde, DB 1955, 1048 ff.

³⁸⁹ Ebenso Steppert, UR 1994, 343 (344).

³⁹⁰ Vgl. hierzu das Urteil des BFH v. 8.2.1955, BStBl. III 1955, 113, in welchem der BFH die Voraussetzung der Unternehmereinheit (Gleichordnung) und der Organschaft (Über-Unterordnung) voneinander abgrenzt. Die Rechtsprechung nahm bei mehreren unternehmerisch tätigen Personen- oder Kapitalgesellschaften, deren Gesellschafter identisch und im glei-

tierte zwar damals noch nicht, der Grundsatz der Unternehmenseinheit war aber bereits gefasst.³⁹¹

Betrachtet man noch einmal die Wirkungsweise des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, so stellt man folgendes fest: Satz 1 erklärt die Organgesellschaft für unselbständig, weshalb Leistungen an den Organträger grundsätzlich nicht steuerbar sind. Satz 2 beschränkt die Wirkung der Organschaft auf das Innenverhältnis. Diese Regelung ist insoweit überflüssig. Satz 3 erklärt, dass Organträger und Organgesellschaft als ein Unternehmen zu behandeln sind. Hier entsteht ein Bruch in der gesamten Logik. Wenn die Organgesellschaft als unselbständig erklärt wird und deshalb keine steuerbaren Leistungen gegenüber dem Organträger erbringen kann, so schließt das geradezu aus, dass Organgesellschaft und Organträger ein Unternehmen sind, da es innerhalb eines Unternehmens per se nicht zu Leistungen kommen kann. Es kann auch innerhalb eines Unternehmens keine Abhängigkeiten geben, da es zur Unselbständigkeit zumindest der abstrakten Subjektfähigkeit bedarf. Ausgehend vom gewünschten Ergebnis der Organtheorie ist in Satz 3 der eigentliche Kern der Organschaftsregelung zu sehen. Die Sätze 1 und 2 können bis auf die Voraussetzungen in Satz 1 ersatzlos gestrichen werden.

Geht man nun von einem fiktiven Unternehmen, bestehend aus dem Organträger und sämtlichen Organgesellschaften, aus, so schafft man umsatzsteuerrechtlich ein Steuersubjekt, das zivilrechtlich keine Entsprechung erfährt. Es wird ein Steuerschuldner (§ 13 Abs. 2 UStG) und damit auch Steuerpflichtiger (§ 33 AO) erschaffen, den es zivilrechtlich nicht gibt. Demgegenüber geht die h.M. davon aus, dass der Organträger steuerpflichtig und damit Steuerschuldner ist.³⁹² Sie leitet das offenbar aus dem Wort „eingegliedert“ ab.³⁹³ Demnach stellt sich der Organkreis als Steuersubjekt dar, dessen „Träger“ die Aufgabe des Steuerpflichtigen nach § 13 Abs. 2 UStG zu übernehmen hat. Ein solches Ergebnis ist sicherlich sinnvoll und entspricht auch dem Verfahrensrecht (§ 73 AO), dem Gesetz ist es allerdings unmittelbar nicht zu entnehmen. Lediglich § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 4 UStG deutet auf diese Lösung hin, indem darauf hingewiesen wird, dass bei einem ausländischen Organträger der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil (=Organgesellschaft) im Inland als der Unternehmer gilt. Demnach ist also bei einem inländischen Organträger davon auszugehen, dass dieser als Unternehmer gilt.

Für die Zurechnung von Umsätzen ergibt sich folgendes Bild. Da der gesamte Organkreis als ein Unternehmen gilt und der Organträger als der Unternehmer, gelten sämtliche Leistungen als vom Organträger erbracht oder empfangen. Die Friktionen, die sich nun dadurch ergeben, dass der umsatzsteuerliche Unternehmer und der zivil-

chen Verhältnis beteiligt waren, im Wege der wirtschaftlichen Betrachtungsweise an, dass es sich um ein Unternehmen handelt; vgl. RFH v. 26.9.1927, RStBl. 1927, 219; v. 8.6.1934, RFHE 36, 241; 11.10.1940, RStBl. 1940, 982; BFH v. 15.6.1951, BStBl. III 1951, 215; v. 10.3.1977, BStBl. II 1977, 521. Zum Urteil v. 8.2.1955 vgl. Ringleb, DB 1955, 953 und van der Velde, DB 1955, 1048. Zur Aufgabe der Theorie der Unternehmereinheit vgl. BFH v. 16.11.1978, BFHE 127, 243 = BStBl. 1979 II, 347.

³⁹¹ Zum historischen Rechtsstand: Hartmann/Metzenmacher, UStG 1934, S. 165 Abschnitt C.

³⁹² Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Anm. 657; Birkenfeld in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, E § 2 Abs. 2 Nr. 2 Anm. 740; Flückiger in: Plückebaum/Malitzky, UStG, Bd. II/2, § 2 Abs. 2 Anm. 342; Heidner in: Bunjes/Geist, UStG, § 2 Rz. 101; List, UR 1969, 145 (145 f.); Probst, BB 1987, 1992 (1992); offensichtlich auch Sturm, StuW 1992, 252; Mößbauer, UR 1995, 321 (321); ebenso BFH v. 7.7.1966, BFHE 86, 541 = BStBl. III 1966, 613.

³⁹³ So zumindest Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Anm. 650.

rechtliche Vertragspartner (Organgesellschaft) auseinanderfallen, liegen auf der Hand.³⁹⁴ Abschließend ist aber noch einmal darauf hinzuweisen, dass sich die Zurechnung der Leistungen zum Organträger grundsätzlich nicht aus der angenommen Unselbständigkeit der Organgesellschaften ergibt, sondern vielmehr aus der Tatsache, dass der über die Unselbständigkeit definierte Organkreis als ein Unternehmen gilt, welches nach der Intention des Gesetzgebers mit dem Unternehmen des Organträgers übereinstimmen soll.

3. Nichtselbständigkeit natürlicher Personen

a) Rechtsprechung des RFH

Bereits 1918/19 war der Grundtatbestand der Steuerbarkeit wie folgt umschrieben³⁹⁵: „Der Umsatzsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen solcher Personen, die eine selbständige gewerbliche (oder berufliche) Tätigkeit mit Einschluss der Uerzeugung und des Handels ausüben, soweit die Lieferungen und Leistungen innerhalb dieser gewerblichen Tätigkeit liegen.“ (§ 1 Abs. 1 S. 1 UStG 1918/19). Während der Begriff der Selbständigkeit bis 1934 keine gesetzliche Erläuterung im Umsatzsteuerrecht fand, war man sich einig, dass dieses ungeschriebene Tatbestandsmerkmal in Übereinstimmung mit der früheren preußischen Gewerbeordnung vom 17.1.1845 auszulegen war.³⁹⁶ Dementsprechend war derjenige als selbständig angesehen, der für eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung die Tätigkeit ausübte. „Die Selbständigkeit macht den Unternehmer aus und unterscheidet ihn von allen anderen Personen“³⁹⁷. „Steht fest, dass jemand unselbständig ist, so ist nicht er, sondern sein Geschäftsherr umsatzsteuerpflichtig, auch wenn der Unselbständige nach außen hin im eigenen Namen aufgetreten ist.“³⁹⁸ Als Beleg für diese These geben Hartmann/Metzenmacher in ihrer Kommentierung zum Umsatzsteuergesetz von 1934 vier Urteile des RFH aus den Jahren 1923 bis 1930 an, die im folgenden erläutert werden. Zwar wird sich herausstellen, dass die Urteile die bestehende These nicht untermauern können, schon deshalb nicht, weil sie sich zum Großteil auf juristische Personen beziehen. Die Urteile werden aber

³⁹⁴ Rechnungen, die eine Organgesellschaft für von ihr ausgeführte, aber dem Organträger zuzurechnende, steuerpflichtige Umsätze ausstellt, und in der sie sich als Leistender bezeichnet, sind ordnungsgemäße Rechnungen im Sinne des § 14 Abs. 1 UStG, da für das Verhältnis zu Dritten und deren Schutz nur die Zivilrechtslage, d.h. das Außenverhältnis maßgebend sein kann. Stadie (in: Rau / Dürrwächter, UStG, § 14 Anm. 97, 135) löst diesen Konflikt, indem er ausnahmsweise für § 14 UStG einen von § 2 UStG abweichenden Unternehmer anerkennt. Reiß (in: Reiß / Kraeusel / Langer, UStG, § 2 Anm. 101) behilft sich, indem er dem Organträger mehrere Namen zugesteht, unter denen dieser im Außenverhältnis auftreten darf.

³⁹⁵ RGBL. 1918, 779 und RGBL. 1919, 2157.

³⁹⁶ Popitz, UStG, 2. Aufl. 1921, S. 144; ebenso RFH v. 17.5.1921, RFHE 5, 317 (318).

³⁹⁷ Popitz, UStG, 2. Aufl. 1921, S. 144.

³⁹⁸ Hartmann/Metzenmacher, UStG 1934, S. 141.

trotzdem ausführlich behandelt, da sie einen weitgehenden Einblick gewähren in die Wirrungen des RFH zum Thema Unselbständigkeit.

(1) RFH v. 14.12.1923 - V A 141 und 150/23³⁹⁹

1. **Juristische Person als Angestellte eines anderen.**
2. **Wenn ein Organ oder ein Angestellter des letzten Lieferers dem Ausfuhrhändler gegenüber wie ein selbständiger Lieferer im eigenen Namen auftritt, so ist die Voraussetzung des Vergütungsanspruches des Ausfuhrhändlers, dass die Lieferung an diesen der Umsatzsteuer unterlag, dann erfüllt, wenn das Organ oder der Angestellte als Verfügungsberechtigter für die Steuer haftet und sie demgemäss bezahlt.**

Im Streitfall geht es um eine Tochtergesellschaft, die zum einen Lieferungen an ihre Muttergesellschaft erbringt, zum anderen sog. Ausfuhrhändler im eigenen Namen beliefert. Diese Ausfuhrhändler konnten nach § 4 UStG 1919 eine Vergütung des der Steuer entsprechenden Teiles des von ihnen entrichteten Entgelts für die ausgeführten Waren verlangen, wenn die Lieferung an sie der Steuerpflicht unterlag. Streitgegenständlich waren die Lieferungen an die Muttergesellschaft. Die Beschwerdeführerin bestritt die Steuerpflicht dieser Lieferungen, da sie lediglich ein Organ dieser Gesellschaft sei und somit der gewerblichen Selbständigkeit entbehre.

Das Finanzamt hielt dem hauptsächlich entgegen, dass die Beschwerdeführerin Lieferungen im eigenen Namen an Dritte ausgeführt hat. Hierzu machte die Beschwerdeführerin geltend, sie sei hierzu durch die Ausgestaltung des Vergütungsverfahrens nach § 4 UStG 1919 gezwungen gewesen, denn bei einer Versteuerung der Umsätze durch die Muttergesellschaft wäre sie außerstande gewesen, den Empfängern den geforderten Steuernachweis auszustellen, während sich andererseits die Ausstellung durch die Muttergesellschaft deshalb verbiete, weil deren Eigenschaft als der wirtschaftlich Liefernde verborgen bleiben sollte. Es stellte sich also schon damals die Problematik des „richtigen Rechnungsausstellers“ in Organschaftsfällen.

Der RFH fasste die Stellung der Tochtergesellschaft so auf, dass diese zwar im Innenverhältnis mit ihren Lieferungen an die Muttergesellschaft als unselbständig, mit ihren Lieferungen an Dritte dagegen, soweit sie diese wie ein selbständiger Unternehmer im eigenen Namen ausführt, steuerpflichtig sei. „Diese Auffassung würde auch dem bürgerlichen Recht entsprechen, das den gegenüber Dritten im eigenen Namen handelnden Vertreter nach außen selbst haften lässt (§ 164 Abs. 2 BGB), während das nach außen unerkennbar gebliebene Innenverhältnis zu dem Vertretenen unberührt bleibt.“ Im Ergebnis stellte der RFH die Haf-

³⁹⁹ RFHE 133, 146 = RStBl. 1924, 121.

tung der Tochtergesellschaft als Verfügungsberechtigte über die Mittel der Mutter (§§ 84, 89 RAO) der in § 4 UStG 1919 geforderten Steuerpflicht gleich, um den Vergütungsanspruch des Ausfuhrhändlers aufrecht zu erhalten.

Letztlich ist dieses Urteil das Ergebnis einer noch unreifen Organtheorie. Der RFH konnte sich nicht so recht entscheiden, ob die im eigenen Namen erbrachten Umsätze nun der Tochter oder Mutter zuzurechnen sind. Die ständig wechselnden und sich widersprechenden Urteilsbegründungen sollten im Ergebnis wohl nur dahin führen, den Vergütungsanspruch des Ausfuhrhändlers aufrecht zu erhalten. Warum Hartmann/Metzenmacher dieses Urteil aber zum Beleg ihrer obigen These zur Unselbständigkeit natürlicher Personen angegeben haben, bleibt unerfindlich, da es sich nicht um natürliche, sondern juristische Personen handelt.

Hervorzuheben sind allerdings die Ausführungen des RFH, dass die Ausführungen von Lieferungen im eigenen Namen an Dritte durch Angestellte oder Organe der im Innenverhältnis bestehenden Unselbständigkeit nicht entgegenstehen. Vielmehr sei die Stellung des Organs so aufzufassen, dass es zwar im Innenverhältnis mit seinen Lieferungen an die Muttergesellschaft als unselbständig steuerfrei, mit seinen Lieferungen an Dritte dagegen, soweit es diese wie ein selbständiger Unternehmer im eigenen Namen ausführt, steuerpflichtig sei. Diese Auffassung ist zwar heute für Organschaftsfälle wegen der gesetzlichen Fiktion der Unternehmenseinheit überholt (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 und 4 UStG). Der Gedanke wird sich jedoch bei Abhängigkeitsverhältnissen natürlicher Personen als wegweisend darstellen.⁴⁰⁰

(2) RFH v. 28.11.1924 - V A 73/24⁴⁰¹

1. **Ein Vertrag, wonach eine Hütte den gesamten Betrieb einer Zeche gegen ein unabhängig von dem Umfang der Förderung im voraus festgesetztes Entgelt übernimmt, ist ein umsatzsteuerfreier Pachtvertrag (§ 2 Nr. 4 UStG 1919).**
2. **Verkauft ein Angestellter Waren seines Geschäftsherren im eigenen Namen, so haftet er für die Umsatzsteuer mit den von ihm verwalteten Mitteln des Geschäftsherren.**

Einem Hüttenwerk hatte sich im Jahre 1920 eine steuerpflichtige Zeche wirtschaftlich angegliedert. Die Hütte war eine Aktiengesellschaft, die Zeche eine Gewerkschaft. In einem Pachtvertrag (Betriebsverpachtung) wurde vereinbart, dass die Hütte befugt war, die geförderten Kohlen der Zeche für eigene Zwecke zu verwenden, wofür die Zeche jährlich einen Betrag erhielt, der der Dividende aus einer ein für allemal feststehenden Anzahl von Aktien an der Hütte entsprach, welche sie selbständig an ihre Gewerke zu verteilen hatte. Kohlen, die die Hütte nicht in Anspruch nahm, wurden von der Zeche im eigenen Namen an die bisheri-

⁴⁰⁰ Siehe § 3.C.4. und § 4.A.3.c.

⁴⁰¹ RFHE 15, 116 = RStBl. 1925, 18

gen Abnehmer verkauft. Der Reingewinn aus den Verkäufen an Dritte floss der Hütte zu. Das Finanzamt wollte den gesamten Pachtvertrag als nicht tatsächlich ausgeführt behandeln und dementsprechend hinsichtlich der Kohlen, die die Hütte aus der Zeche entnimmt, Lieferungen der Zeche an die Hütte annehmen, welche dann in Höhe des abgeführten Betrages (= Garantiedividende) der Umsatzsteuer unterlägen.

Der RFH jedoch folgte der Beurteilung des Finanzgerichtes, welches den Pachtvertrag anerkannte und folglich steuerfreie Umsätze (§ 2 Nr. 4 UStG 1919) der Zeche annahm. „Denn die beiden Werke sind trotz ihrer wirtschaftlichen Verschmelzung selbständige Rechtspersönlichkeiten und daher in der Lage, die Durchführung des Gesamtzwecks durch den Abschluss förmlicher Verträge zu sichern.“ Zur Bekräftigung der Ansicht, der Vertrag werde tatsächlich nicht durchgeführt, machte das Finanzamt insbesondere geltend, „die Zeche verkaufe den größten Teil der Förderung nach wie vor im eigenen Namen an Dritte“. Nach der Ansicht des RFH hat das Finanzgericht jedoch zutreffend ausgeführt, „dass die Kohlenverkäufe der Zeche im eigenen Namen der Annahme einer Verpachtung nicht widerstreiten (... , denn, Verf.) die Zeche ist (...) dergestalt in den Betrieb der Hütte eingegliedert, dass sie deren Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Sie ist also nach der ständigen Rechtsprechung des RFH als Angestellter der Hütte anzusehen.“ Die Umsätze der Zeche seien zwar grundsätzlich der Hütte zuzurechnen, doch habe die Zeche nach Maßgabe der verwalteten Mittel die Vorauszahlungen und Steuern zu entrichten (§§ 84, 89 RAO).

Auch dieses Urteil kann die These der Zurechnung zum Geschäftsherrn nicht bestärken, da es sich wiederum um juristische Personen handelt. Darüber hinaus stellt das Urteil den Leser vor viele Fragen. Es bleibt unklar, weshalb die Zeche (steuerfreie aber dennoch) steuerbare Verpachtungsumsätze an die Hütte erbringen kann, obwohl diese als Angestellte der gleichen gelten soll. Wenn hier auf die, trotz wirtschaftlicher Verschmelzung, erhalten gebliebene Rechtspersönlichkeit abgestellt wird, so fragt es sich, warum die Umsätze der Zeche dann wiederum der Hütte zuzurechnen sein sollen.

(3) RFH v. 14.12.1925 - V A 185/25⁴⁰²

Umsatzsteuerpflicht der Innenlieferungen bei Interessengemeinschaften

Im Streitfall bejaht der RFH die Umsatzsteuerpflicht von Innenlieferungen einer Interessengemeinschaft (BGB-Gesellschaft), bestehend aus einer Anzahl von Aktiengesellschaften, da es an der Eingliederung in das Gefüge einer als Unternehmer in Betracht kommenden Obergesellschaft fehlt. Auch dieses Urteil ist damit für die Zurechnung von Umsätzen bei Unselbständigkeit natürlicher Personen irrelevant.

(4) RFH v. 21.3.1930 - V A 679/29⁴⁰³

Unselbständigkeit im Sinne des UStG kann auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige nach außen im eigenen Namen auftritt.

Der Beschwerdeführer war aus dem Betriebe einer Geflügelzucht 1927 nach einem geschätzten Umsatz von 8000 RM zu einer Steuer von 60 RM veranlagt worden. Einspruch und Berufung hatten keinen Erfolg. In seiner Rechtsbeschwerde machte er hauptsächlich geltend, dass er 1927 noch in abhängiger Stellung im landwirtschaftlichen Betriebe seines Vaters als Aderknecht tätig gewesen sei und in dieser Eigenschaft auch dessen Geflügelzucht versehen habe. Der RFH rügte in seiner Entscheidung wesentliche Verfahrensmängel zur Feststellung der Frage, ob der Beschwerdeführer 1927 tatsächlich selbständiger Gewerbetreibender gewesen war, was zur Aufhebung und Zurückverweisung an die Vorinstanz führte. Er führte weiterhin aus: „Ergeben die Ermittlungen die Richtigkeit der Angaben des Beschwerdeführers, dass er 1927 kein selbständiger Geflügelzüchter gewesen ist, dass er vielmehr 1927 nur im Dienste seines Vaters gehandelt hat, so ist die Selbständigkeit seines Betriebes trotz des Auftretens im eigenen Namen nach außen hin zu verneinen. Das Auftreten nach außen ist nur entscheidend, wenn die Selbständigkeit feststeht und es sich fragt, ob ein Steuerpflichtiger Agent oder Kommissionär ist; der Unselbständige aber ist immer umsatzsteuerfrei, mag er nach außen auftreten wie er wolle.“

Das einzige, für die Zurechnung von Umsätzen bei unselbständigen natürlichen Personen, einschlägige Urteil macht damit aber keinerlei Aussagen über eine etwaige Zurechnung der Umsätze an den Vater und Geschäftsherren. Es wird lediglich festgestellt, dass der Sohn nicht steuerpflichtig ist.

⁴⁰² RFHE 18, 75

⁴⁰³ RSBl. 1930, 385

(5) Ergebnis der Urteilsauswertung

In der Tat lässt sich die von Hartmann und Metzenmacher angeführte These, der Geschäftsherr sei Steuerpflichtiger für die im eigenen Namen erbrachten Leistungen des Unselbständigen, mit den zitierten Urteilen aus der Rechtsprechung des RFH nicht belegen. Es scheint, als haben die Kommentatoren wesentliche Wirkungen der Unselbständigkeit natürlicher und juristischer Personen miteinander vermischt. Kern der Rechtsprechung des RFH zur sog. Organschaftslehre war, Unternehmensverbindungen aufgrund der „zwingenden Logik der wirtschaftlichen Tatsachen“⁴⁰⁴ entgegen dem Zivilrecht als ein Unternehmen zu behandeln, um Leistungsstufen innerhalb der verbundenen Unternehmen aus der Umsatzbesteuerung zu nehmen. Um den Organkreis abzugrenzen, hatte sich der RFH dem Merkmal der Unselbständigkeit bedient. Steuerpflichtiger war der Organträger, während die Organgesellschaften gem. §§ 84, 89 RAO Vorauszahlungen und Steuern zu entrichten hatte und hierfür auch haftbar zu machen war.

Letztere Wirkung der Organschaft, nämlich die vom Zivilrecht abweichende Zurechnung von Umsätzen, wurde bereits in der historischen Kommentarliteratur⁴⁰⁵ unzulässig auf Fälle der Unselbständigkeit natürlicher Personen übertragen. Eine Grundlage findet diese unzulässige Gleichsetzung der Wirkungen bei Unselbständigkeit natürlicher und juristischer Personen in der Rechtsprechung des RFH – soweit ersichtlich – nicht. In sämtlichen Urteilen des RFH⁴⁰⁶ wird ausschließlich die Frage behandelt, ob überhaupt steuerbare Umsätze oder wegen Unselbständigkeit umsatzsteuerlich irrelevante Umsätze vorliegen. Von einer Zurechnung an den Geschäftsherren ist indessen – soweit ersichtlich – niemals die Rede. Dies verdeutlicht der RFH⁴⁰⁷ sogar in seinem Urteil vom 15.12.1933, indem er es nicht ausschloss, dass ein ansonsten unselbständiger Versicherungs-Generalagent auch einen selbständigen Geschäftsbereich haben kann, in dem er persönlich oder durch Angestellte Versicherungen vermittelt und abschließt. Insoweit liege bei ihm eine selbständige gewerbliche Tätigkeit vor, mit der er umsatzsteuerpflichtig ist. Dennoch hat der Rechtssatz "ist jemand unselbständig, so ist nicht er, sondern sein Geschäftsherr umsatzsteuerpflichtig, auch wenn er nach außen hin im eigenen Namen aufgetreten ist" Eingang in die Rechtsprechung des BFH gefunden.

b) Rechtsprechung des BFH

Mit Urteil⁴⁰⁸ vom 15.7.1987 hatte der X. Senat des BFH über folgenden Sachverhalt zu entscheiden: Der Kläger, ein Mineralölunternehmer, verpachtete

⁴⁰⁴ Popitz in: Popitz/Grabower/Klos, UStG, 3. Aufl. 1928, S. 304.

⁴⁰⁵ Vgl. Hartmann/Metzenmacher, UStG 1934, S. 141.

⁴⁰⁶ Z.B. RFH v. 21.3.1930, RStBl. 1930, 385; v. 2.6.1933, RFHE 33, 227; v. 15.12.1933, RFHE 35, 214.

⁴⁰⁷ RFHE 35, 214.

⁴⁰⁸ BFHE 150, 459 = UR 1988, 15

im Jahr 1968 über Organ-Gesellschaften zwölf Tankstellen an den Blinden B und schloss zugleich mit diesem einen sog. Eingliederungsvertrag. B unterhielt eigene Mineralölsteuerlager. Seine Firma war im Handelsregister eingetragen. Tatsächlich währte das Pachtverhältnis - von einem Fall abgesehen - nur einen Monat lang. Von Mitte 1969 an verpachtete der Kläger abermals Tankstellen an Blinde, aber nicht mehr an B. Die neuen Pächter, die durchweg zwei Tankstellen gepachtet hatten, bezogen ihr Mineralöl von B. Diese Pachtverhältnisse endeten 1970. Im Anschluss an eine Steuerfahndungsprüfung erließ das Finanzamt USt-Änderungsbescheide für 1969 und 1970, in denen es die bisher bei B und den anderen Blinden angesetzten Umsätze nunmehr dem Kläger zurechnete.

Die Revision wurde im wesentlichen aus folgenden Gründen zurückgewiesen: Es könne dahingestellt bleiben, ob ein Fall des § 42 AO vorliege. Die Zurechnung der Blindenumsätze zum Unternehmen des Klägers sei schon deshalb gerechtfertigt, weil B in Wirklichkeit Arbeitnehmer des Klägers gewesen sei, und die übrigen Blinden dem Kläger nur ihre Namen zur Verfügung gestellt haben. Die Arbeitnehmereigenschaft von B beurteilte der BFH in Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung hierzu nach dem Innenverhältnis. Dieses sei geprägt durch den Eingliederungsvertrag, demzufolge B von jeder Einmischung in die Geschäftstätigkeit ausgeschlossen sei, der Gewinn dem Kläger zustehe, B andererseits aber auch von Verlusten und Geschäftsverbindlichkeiten freigestellt sei und statt dessen ein monatliches Festgehalt bezogen habe. Dessen Abhängigkeit sei außerdem durch Angestellte des Klägers sichergestellt gewesen, die, ausgestattet mit Zeichnungsbefugnissen, in den an B verpachteten Tankstellen bzw. in dessen Mineralöllagern tätig gewesen seien. Gegenüber einer solchen Eingliederung in das Unternehmen des Klägers falle das selbständige Auftreten des B nach außen hin (Abschluss von Geschäften im eigenen Namen bzw. unter einer auf seinen Namen eingetragenen Firma) nicht entscheidend ins Gewicht. Hierdurch werde ein Arbeitnehmer nicht zum Unternehmer. Zur Bekräftigung dieser Auffassung verweist der X. Senat auf zwei Urteile des RFH⁴⁰⁹ und des BFH⁴¹⁰ aus den Jahren 1934 und 1954.

Im Urteil vom 14.1.1954 hatte der BFH über die Zurechnung von Umsätzen aus treuhänderischem Filmverleih zu entscheiden. Nach diesem Urteil wurden die Umsätze des Treuhänders dem Treugeber zugerechnet, obwohl der Treuhänder in eigenem Namen aufgetreten ist. Allerdings ist dieses Urteil nicht verallgemeinerungsfähig, da es den Umständen der Militärregierung der britischen Zone im Jahre 1945 Rechnung zu tragen hatte, und es „dem BFH mehr an der Beseitigung einer Unerträglichkeit lag als an einer grundsätzlichen Regelung“⁴¹¹. Die Militärregierung hatte die bei den Filmverleihern dieser Zone vorhandenen Filme beschlagnahmt und einer von ihr gegründeten GmbH überlassen, die die Erlöse aus dem Verleih auf Sperrkonten der an sich Auswertungsberechtigten einzuzahlen hatte. Später wurden einzelne Filmverleiher zum Filmverleih sowohl für eige-

⁴⁰⁹ RFH v. 21.2.1934, RFHE 35, 279 = RStBl. 1934, 671

⁴¹⁰ BFH v. 14.1.1954, BFHE 58, 550 = BStBl. III 1954, 120

⁴¹¹ Eggesiecker, UR 1975, 269 (269).

ne, als auch für fremde Rechnung (der noch gesperrten Verleiher) wieder zugelassen, darunter der Beschwerdeführer. Streitig war, ob der Beschwerdeführer auch mit dem Teil der Einnahmen zur Umsatzsteuer heranzuziehen war, den er auf Sperrkonten dritter Berechtigter eingezahlt hat. Nach der Ansicht des erkennenden Senats rechtfertigt es die Eigenart des Treuhandverhältnisses, welches nicht durch Rechtsgeschäft, sondern durch eine Maßnahme der Besatzungsmacht, also durch einen Akt hoheitlicher Art begründet wurde, die vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner treuhänderischen Betätigung bewirkten Umsätze nicht diesem, sondern jeweils demjenigen Unternehmer zuzurechnen, für dessen Rechnung er die Filme treuhänderisch verwaltet hat. Es sollte also hier die Eigenart des Treuhandverhältnisses der maßgebliche Grund für die Zurechnung der Umsätze zum Treugeber sein. Von einer Unselbständigkeit des Treuhänders war nicht die Rede. Zudem gelangt der BFH in den Urteilen vom 15.6.1965⁴¹² und 22.3.1973⁴¹³ zum gegenteiligen Ergebnis und rechnet die Außenumsätze aus einem Treuhandverhältnis dem Treuhänder zu. „Da die Klägerin auch als Treuhänder gegenüber ihren Kunden im eigenen Namen auftritt und nicht in demjenigen des Treugebers, sind die ihrerseits ausgeführten Leistungen ihre Umsätze und nicht solche des Treugebers.“⁴¹⁴

Auch das zitierte Urteil des RFH⁴¹⁵ vom 21.2.1934 kann die Auffassung des X. Senats im Besprechungsurteil nicht untermauern. Der RFH entschied über die (Un)Selbständigkeit von Zeitungsverkäufern (sog. Zuschusshändlern) gegenüber einem Zeitungsverlag. Es ging hier nur um die Einordnung eines sog. „Mankogeldes“ als Arbeitslohn, mithin nur um Leistungen der Zuschusshändler gegenüber dem Verlag, nicht aber um die Umsätze der Zuschusshändler an die Zeitungsverkäufer. Der RFH führte in diesem Zusammenhang zutreffend aus, „dass bei der Prüfung der Frage (Beurteilung der Selbständigkeit nach dem Innen- oder Außenverhältnis?, Verf.) in zweifelhaften Fällen das äußere Auftreten als Beweisanzeichen für die Beurteilung des Innenverhältnisses verwertet werden kann. Wo dagegen aufgrund des Innenverhältnisses die Abhängigkeit feststeht, kann keine Art des Auftretens nach außen den Angestellten in einen Unternehmer verwandeln.“⁴¹⁶

c) Kritik

Es scheint, als habe sich der Rechtssatz „ist jemand unselbständig, so ist nicht er, sondern sein Geschäftsherr umsatzsteuerpflichtig, auch wenn er nach außen hin im eigenen Namen aufgetreten ist“ in der historischen Kommentarlite-

⁴¹² UR 1966, 113

⁴¹³ Nicht veröffentlichtes Urteil; vgl. Eggesiecker, UR 1975, 269 (270) mit Auszügen aus der Urteilsbegründung.

⁴¹⁴ Eggesiecker, UR 1975, 268 (270).

⁴¹⁵ RFH v. 21.2.1934, RFHE 35, 279 = RStBl. 1934, 671

⁴¹⁶ RFH v. 21.2.1934, RFHE 35, 279 (281)

ratur⁴¹⁷ jenseits der einschlägigen Rechtsprechung entwickelt. Die zitierten Urteile können diesen jedenfalls nicht belegen. Trotzdem hat er in die aktuelle Rechtsprechung des BFH Eingang gefunden. Auch im BFH-Urteil⁴¹⁸ vom 15.9.1994 stützt der XI. Senat seine Auffassung, auch dem, der im eigenen Namen aufträte, könnten Umsätze nur zugerechnet werden, wenn er sich nicht in abhängiger Stellung befinde, auf das obige Urteil des BFH vom 15.7.1987. Hier waren es die Goldlieferungen eines (weisungsabhängigen) Strohmannes an eine Bank, die dem Hintermann zugerechnet wurden. Der Bank (Klin.) wurde daraufhin der Vorsteuerabzug versagt, da die Rechnung nicht den Namen des Leistenden (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 UStG) enthielt. Angesprochen durch die Rechtsprechung des BFH sind vor allem Fälle sog. Scheinselbständigkeit, da ein Auftreten nach außen im eigenen Namen bei klassischen Angestellten wohl der Praxis widerspricht.⁴¹⁹

Nach hier vertretener Auffassung ist die (Un)Selbständigkeit als Kriterium für die Zurechnung von Umsätzen völlig unbrauchbar. Die Selbständigkeit des Leistenden ist lediglich zwingende Voraussetzung für dessen subjektive Steuerpflicht. Zutreffend formuliert Wagner⁴²⁰, die Bestimmung der Leistungspartner und die Beurteilung als Unternehmer stehen in einer Stufenfolge. „Das Merkmal der Nichtselbständigkeit betrifft nur die Beurteilung des - zuvor - zivilrechtlich vereinbarten bzw. bestimmten Leistungspartners als Unternehmer.“⁴²¹ Während das Merkmal der selbständigen Ausübung einer Tätigkeit im Bereich der Tatbestandsvoraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht angesiedelt ist, betrifft die Zurechnung von Umsätzen die Tatbestandsverwirklichung (§ 38 AO) der objektiven Steuerpflicht.

Auch die Vergleichsbegründung des X. Senats des BFH⁴²² mit der Organschaftsregelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kann nicht überzeugen. Hier sei nie daran gezweifelt worden, dass die von den Organgesellschaften getätigten Umsätze dem Träger zuzurechnen sind.⁴²³ Wagner⁴²⁴ hält den Vergleich für nicht tragfähig, da es sich hier um eine Regelung für juristische Personen handle, die zudem im Mehrwertsteuersystem als überholt anzusehen sei. Hierin ist ihm zwar zuzustimmen, der eigentliche Grund, warum diese Parallele nicht gezogen werden kann, ist jedoch ein anderer. Die Ausnahme unselbständiger Personen aus der subjektiven Steuerpflicht ist, wie bereits dargelegt, auf die Bedenken des historischen Gesetzgebers zurückzuführen, eine Besteuerung des Arbeitslohnes liefe auf eine zusätzliche Besoldungssteuer bzw. Lohnsteuer hinaus. Die Organschaftstheo-

⁴¹⁷ Exemplarisch: Hartmann/Metzenmacher, UStG 1934, S. 141.

⁴¹⁸ BFHE 176, 285 = UR 1995, 183

⁴¹⁹ Zu denken wäre hier an den zunehmenden Bereich der Subunternehmer, z.B. in der Bauwirtschaft oder im Transportwesen; vgl. Krumme, INF 1996, 385. Bedeutung erlangt in diesem Zusammenhang auch das Gesetz zu Korrekturen in der Sozialversicherung und zur Sicherung der Arbeitnehmerrechte vom 19.12.1998, BGBl. I 1998, 3843.

⁴²⁰ StuW 1995, 154 (159); ebenso Tehler in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1 Anm. 140.

⁴²¹ Wagner, StuW 1995, 154 (155).

⁴²² BFH v. 15.7.1987, BFHE 150, 459 = BStBl. II 1987, 746 = UR 1988, 15 (18).

⁴²³ Zustimmung Stadie in der Anmerkung zum BFH-Urteil vom 15.7.1987, UR 1988, 19.

⁴²⁴ Wagner, StuW 1995, 154 (159); auch Reiß bezeichnet die durch das Gesetz nahegelegte Verwandtschaft der Unselbständigkeit natürlicher und juristischer Personen für verfehlt, vgl. Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 Anm. 98.

rie aber war Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des RFH, wonach Unternehmensverbindungen gegenüber fusionierten Unternehmen keinen Nachteil erleiden sollten. Schon die grundsätzlich unterschiedlichen Regelungsziele der Nrn. 1 und 2 des § 2 Abs. 2 UStG verbieten es, Parallelen in den Rechtsfolgen zu ziehen. Letztlich entscheidend ist aber, dass das Ergebnis der Organschaftsrechtsprechung nicht aus der Abhängigkeit der Organgesellschaften abgeleitet werden kann, sondern vielmehr aus dem Grundsatz der Unternehmenseinheit. Die Unselbständigkeit der Organgesellschaften war nur Mittel zur Abgrenzung des Organkreises.

Wenn Wagner⁴²⁵ zutreffend formuliert, dass die (Un)Selbständigkeit kein Kriterium für die Zurechnung von Umsätzen sein kann, sondern die Leistungspartner nur nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln seien, so kann dem uneingeschränkt zugestimmt werden. Den entscheidenden Schritt hat er allerdings nicht zu Ende geführt. Das Merkmal der (Un)Selbständigkeit bezieht sich selbstverständlich nur auf solche Umsätze, die dem Geschäftsherrn gegenüber, also im Innenverhältnis, erbracht werden.⁴²⁶ Dem kann nicht entgegenstehen, dass ein Arbeitnehmer im Außenverhältnis selbständig Leistungen erbringt.⁴²⁷ Es widerspräche der gesamten Systematik der Umsatzsteuer, solche Umsätze für nicht steuerbar zu halten. Denn besteuert werden soll der Verbrauch, und auch im alten System dürften hier keine ernsthaften Zweifel an der Überwälzbarkeit der Steuer bestanden haben. Bereits Popitz⁴²⁸ hat darauf hingewiesen, dass der Schluss von der Unselbständigkeit im Innenverhältnis auf die Unselbständigkeit im Außenverhältnis mit dem Gesetzeszweck in Widerspruch steht.

Wagner⁴²⁹ hingegen möchte gegebenenfalls die Regelung des § 14 Abs. 3 UStG anwenden, was voraussetzt, dass Nichtsteuerbarkeit gegeben ist. Er geht mithin davon aus, dass eine Zurechnung von Umsätzen an den Geschäftsherrn über § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht in Betracht kommt. Gleichsam folgert er aber aus der Unselbständigkeit im Innenverhältnis die fehlende Unternehmereigenschaft im Außenverhältnis und damit die Nichtsteuerbarkeit der Umsätze des im Innenverhältnis Abhängigen. Denkt man hier zu Ende, so wäre eine Umgehung der Umsatzsteuer ein Leichtes, indem man Umsätze von abhängigen Personen ausführen ließe.

Stadie⁴³⁰ versucht im Interesse des Rechtsschutzes dadurch zu helfen, dass neben den Unternehmer im Sinne des § 2 UStG der Unternehmer im Sinne der §§ 14, 15 UStG treten soll. Die Beschränkung des Vorsteuerabzuges auf Leistungsbezüge von anderen Unternehmern im Sinne des § 2 UStG könne zu Wettbewerbsnachteilen führen, was der Systematik des Umsatzsteuergesetzes hinsichtlich des Gebotes nach Wettbewerbsneutralität widerspreche. Die Unternehme-

⁴²⁵ StuW 1995, 154 (158 f.).

⁴²⁶ Gleicher Auffassung ist lediglich Schön, Umsatzsteuernkongress-Bericht 1991/92, S. 117, 138 ff.; ausdrücklich widersprechend: Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rz. 691.

⁴²⁷ So schon RFH v. 15.12.1933, RFHE 35, 214.

⁴²⁸ Popitz/Grabower/Kloß, UStG, 3. Aufl. 1928, S. 297 ff.

⁴²⁹ StuW 1995, 154 (161).

⁴³⁰ Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges, S. 59; ders. in: Rau/Dürwächter, UStG, § 14 Rz. 97.

schaft des Leistenden könne im Rahmen der §§ 14, 15 UStG deshalb nur aus der Sicht des Leistungsempfängers, sprich, nach dem Außenverhältnis beurteilt werden. Dieser Ansatz von Stadie erfasst das Problem Unselbständigkeit jedoch nicht im Kern, sondern versucht lediglich den Schaden auf der Vorsteuerseite des Leistungsempfängers zu begrenzen. Der Kern des Problems ist hingegen nicht in § 15 UStG sondern in § 2 UStG beheimatet. Der Verlust des Vorsteuerabzuges ist lediglich Folge eines unsystematisch ausgelegten Unternehmerbegriffes. Zudem ist die mit der Lösung Stadies verbundene Behauptung, das Umsatzsteuerrecht weise zwei unterschiedliche Unternehmerbegriffe auf, mit dem Erfordernis einer konsistenten Terminologie des Gesetzes nicht vereinbar. Bedenken ergeben sich auch aus der Umsatzsteuerpraxis. Der Ansatz von Stadie, den Unternehmerbegriff im Sinne der §§ 14, 15 UStG ggf. extensiv auszulegen, um den Vorsteueranspruch des Leistungspartners nicht zu Fall zu bringen, fußt letztlich auf Billigkeitsüberlegungen, welche zu außerordentlich schwierigen Beweisfragen führen. Die überspannte Auslegung des Vorsteuererstattungsanspruches ist nämlich dann nicht mehr gerechtfertigt, wenn der Leistende oder ein Dritter das Verhältnis der Unselbständigkeit offengelegt hat und damit den guten Glauben des Geschäftspartners zerstört.

B. Grundtatbestände (§§ 1 Absatz 1 Nr. 1, 3 Absätze 1 und 9 UStG)

Der Grundtatbestand der Besteuerung ergibt sich aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 3 Abs. 1 und 9 UStG. Während § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG die Steuerpflicht aus der Verbindung subjektiver und objektiver Tatbestandsvoraussetzungen ableitet und insoweit als Rechtsgrundlage für die Zurechnung anzusehen ist, wird in § 3 Abs. 1 und 9 UStG der objektive Tatbestand der Besteuerung näher spezifiziert und differenziert. Die Unterscheidung in Lieferungen und sonstige Leistungen, die sachliche Zuordnung, dient hauptsächlich der Bestimmung des Ortes der Leistung, der insbesondere für die Frage von Bedeutung ist, ob ein steuerbarer Umsatz im Inland vorliegt. Des weiteren erlangt die Zuordnung einer Leistung zu § 3 Abs. 1 oder 9 UStG Bedeutung bei der Feststellung, ob objektive Steuerbefreiungstatbestände einschlägig sind. Zwar verknüpft § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG den objektiven Tatbestand der Besteuerung mit dem Steuerpflichtigen („Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer“), die Vorschrift gibt jedoch keinen unmittelbaren Aufschluss darüber, nach welchen Grundsätzen zu ermitteln ist, wer eine Leistung erbracht hat.

Vielmehr ist die Tatbestandsverwirklichung aus dem Leistungsbegriff an sich abzuleiten. Knüpft man an die Definition von Nieskens⁴³¹ an, so ist eine Leistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes „die willentliche Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten, verkehrsfähigen Wirtschaftsgutes an einen bestimmten Empfänger, deren wirtschaftliche Bedeutung sich nicht in einer Ent-

⁴³¹ Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 355.

geltentrichtung oder Rückgängigmachung erschöpft. Im Falle des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 kann der Leistungswille fehlen.“ Einziges und entscheidendes subjektives Merkmal der Leistung ist der Leistungswille. Eine Leistung setzt damit ein bewusst gesteuertes menschliches Verhalten voraus. Umstritten ist hierbei, ob es sich um einen Rechtsbindungswillen oder nur um einen rein tatsächlichen Willen handeln muss.⁴³² Für die letztere Auffassung spreche insbesondere die Fallgruppe der Geschäftsunfähigen sowie der beschränkt Geschäftsfähigen.⁴³³ Hier sei umsatzsteuerlich für Art und Umfang der Leistung nicht der rechtsgeschäftliche sondern der tatsächliche Leistungswille maßgeblich.

M.E. werden hier die Zusammenhänge verkannt. Der Geschäftsunfähige hat zwar einen Rechtsbindungswillen und artikuliert diesen auch, der Rechtsschutz dieses Personenkreises gebietet aber, solche Willenserklärungen als nichtig zu behandeln (§ 105 BGB). Wird der geschäftliche Erfolg aufgrund eines solchen unwirksamen Verpflichtungsgeschäftes dennoch herbeigeführt, so ist es nur recht und billig, den Erfolg eines solchen Geschäftes der Besteuerung zu unterwerfen. Es handelt sich hierbei auch nicht um ein umsatzsteuerliches Spezifikum, sondern um einen, das gesamte Steuerrecht betreffenden Grundsatz, der folglich in der Abgabenordnung (§ 41 Abs. 1 AO) entsprechende Ausformung gefunden hat. Hieraus kann aber nicht gefolgert werden, das Umsatzsteuerrecht knüpfe grundsätzlich an rein tatsächliche und nicht an rechtsgeschäftliche Leistungen an.⁴³⁴

Der Leistungswille ist das einzige subjektive Element des Leistungsbegriffes im Bereich des Leistenden. Sämtliche anderen Elemente, wie „der wirtschaftliche Gehalt der Leistung“, „mehrere Beteiligte am Leistungstransfer“ oder die „Verschaffung der Verfügungsmacht i.w. Sinne“ sind objektive Merkmale oder liegen wie letzteres im Bereich des Leistungsempfängers. Als subjektives Merkmal verbindet der Leistungswille folglich den objektiven Tatbestand der Leistung (gegen Entgelt) mit dem subjektiv steuerpflichtigen Unternehmer. Der Leistungswille entscheidet damit letztlich über die Tatbestandsverwirklichung respektive die Zurechnungsfrage. Wenn das verbindende Element tatsächlich der Leistungswille ist, so muss als Zurechnungssubjekt offenbar derjenige angesehen werden, der über die Leistungserstellung disponieren kann, d.h. die Möglichkeit hat, Leistungen anzubieten, zu variieren oder auch zu verweigern. Sieht man im Leistungswillen aber einen aus dem Rechtsbindungswillen folgenden Erfüllungswillen, so spricht dies dafür, den Leistenden aus dem Grundsatz des § 164 BGB abzuleiten.

Nicht überzeugend ist in diesem Zusammenhang das Konzept der mittelbaren Tatbestandsverwirklichung von von Groll.⁴³⁵ Beim Auffinden des Steuerpflichtigen komme es „entscheidend weder auf die zivilrechtlichen Formen an, in denen die steuerbaren Verhaltensweisen in Erscheinung treten, noch auf den

⁴³² Ausführlich hierzu Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG § 3 Anm. 361 f.

⁴³³ So Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 362.

⁴³⁴ Vgl. hierzu auch die zivilrechtlich orientierte Interpretation des Lieferungsbegriffes, § 4. A. Vgl. auch das Straßenmusikantenurteil des EuGH vom 3.3.1994, EuGHE 1994, 743, UR 1994, 399 (400, Rz. 14), welcher einen Leistungsaustausch aufgrund fehlendem Rechtsverhältnis ablehnt.

⁴³⁵ StuW 1995, 326 ff.

denen die steuerbaren Verhaltensweisen in Erscheinung treten, noch auf den zivilrechtlichen Typus, dem sie zuzuordnen sind, weil sowohl die allgemeine abgabenrechtliche Tatbestandsumschreibung in § 38 AO als auch deren spezialgesetzliche Ausformungen (...), der Eigenständigkeit des Steuerrechts entsprechend, prinzipiell unabhängig von zivilrechtlichen Begriffen ausgestaltet sind. Dies bedeutet, dass zivilrechtliche Kategorien insoweit im Grunde nur indizierende Wirkung haben können.⁴³⁶ Eine Verständnis- und Lösungshilfe für das Phänomen der Drittbeteiligung könne nicht dem Zivilrecht, jedoch dem Strafrecht entnommen werden, mit der Figur der mittelbaren Täterschaft.^{437 438} Solche Äußerungen aus der Feder eines Bundesrichters erscheinen regelrecht bedenklich. Der Rechtsanwender sollte sich doch eher an der umsatzsteuerrechtlichen Dogmatik orientieren und dabei den Massenrechtscharakter, gerade bei der Umsatzsteuer, im Auge behalten, als auf Rechtsfiguren zu schießen, die im Strafrecht ihren Platz beanspruchen. Wenn von Groll den umsatzsteuerlichen Unternehmer unter „dem Gesichtspunkt der Beherrschung des Geschehens durch den Mann im Hintergrund“⁴³⁹ bestimmen möchte, so erscheint es doch eher ungereimt, in welchem Verhältnis das mit seiner eigentlichen Funktion als „Steuereinsammler“ stehen soll.

Für die Frage der Zurechnung von Leistungen ergibt sich aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG folgendes: Die Tatbestandsverwirklichung (§ 38 AO) des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist aus dem Leistungsbegriff als solchem abzuleiten, da es die Leistungsgestellung ist, die den objektiven Tatbestand mit dem subjektiven Tatbestand der Besteuerung zur Tatbestandsverwirklichung verbindet. Einziges menschlich gesteuertes Element des Leistungsbegriffes ist der Leistungswille. Geht man davon aus, dass es sich beim Leistungswillen um den Willen handelt, eine rechtsgeschäftlich eingegangene Verpflichtung zu erfüllen (= Erfüllungswille), so ergeben sich die Parteien aus dem Offenheitsgrundsatz des § 164 BGB. Dies gilt so auch für Fälle der mittelbaren Stellvertretung, da hier rechtlich streng das Innenverhältnis zwischen Geschäftsherrn und mittelbarem Stellvertreter und das Außenverhältnis zwischen mittelbarem Vertreter und dessen Kontrahenten zu trennen ist.⁴⁴⁰

C. Kommissionsgeschäfte, § 3 Abs. 3 UStG

Ein Sonderfall der mittelbaren Stellvertretung ist das handelsrechtliche Kommissionsgeschäft. Die handelsrechtliche Verkaufs- und Einkaufskommission ist als zivilrechtlich umfassend kodifiziertes Beispiel für gewerbliches Handeln in eigenem Namen für fremde Rechnung bereits seit den Gründerjahren des RFH Gegenstand umsatzsteuerlicher Entscheidungen und wissenschaftlicher Stellungnahmen. Nach § 383 HGB ist Kommissionär derjenige, der es gewerbsmäßig ü-

⁴³⁶ von Groll, *StuW* 1995, 326 (332).

⁴³⁷ von Groll, *StuW* 1995, 326 (332 f.).

⁴³⁸ Zur mittelbaren Täterschaft vgl. Roxin, *Leipziger Kommentar zum StGB*, § 25 Rzn. 53 ff.

⁴³⁹ von Groll, *StuW* 1995, 326 (328).

⁴⁴⁰ Staudinger-Schilken, *BGB*, Vorbem. zu §§ 164 ff. Anm. 42; krit. Schwark, *JuS* 1980, 777 ff.

bernimmt, Waren oder Wertpapiere für fremde Rechnung aber im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen. Im Innenverhältnis schließen der Kommittent und der Kommissionär einen Kommissionsvertrag, der seiner Rechtsnatur nach einem Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 BGB) entspricht.⁴⁴¹ Hiernach verpflichtet sich der Kommissionär unter Wahrung der Interessen des Kommittenten, das übernommene Geschäft auszuführen, und der Kommittent hat im Gegenzug eine Provision zu zahlen. Im Außenverhältnis tritt der Kommissionär im Gegensatz zum Agenturgeschäft im eigenen Namen auf; nur er wird Vertragspartner. Bezüglich der Rechtszuständigkeit an der Kommissionsware sind die Einkaufs- und die Verkaufskommission voneinander abzugrenzen. Während der Einkaufskommissionär regelmäßig, aber nicht notwendig, auch beim Erfüllungsgeschäft im eigenen Namen auftritt und insofern Eigentümer der Kommissionsware wird⁴⁴², ist es bei der Verkaufskommission nicht üblich, das Kommissionsgut zunächst an den Kommissionär zu übereignen.⁴⁴³ Dieser erlangt gewöhnlich nur den Besitz an der Ware mit der Ermächtigung⁴⁴⁴, hierüber im eigenen Namen zu verfügen (§ 185 Abs. 1 BGB).

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Kommissionsgeschäften bereitet seit jeher Probleme, weshalb sich der RFH⁴⁴⁵ schon 1919, ein Jahr nach der Einführung der Umsatzsteuer, im sog. Kommissionsgutachten berufen sah, Stellung zu nehmen. Steuergesetzlich ist das Kommissionsgeschäft erstmals 1934 in den Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen geregelt worden.⁴⁴⁶ Diese Regelung wurde wortgleich in den heute geltenden § 3 Abs. 3 UStG übernommen. Hiernach liegt bei einem Kommissionsgeschäft (§ 383 HGB) „zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt der Kommissionär, bei der Einkaufskommission der Kommittent als Abnehmer.“

Trotz des klaren Wortlautes ist die Reichweite dieser Norm weitgehend umstritten. Einig ist man sich insoweit, als es sich hier um eine Fiktion handelt.⁴⁴⁷ Die herrschende Meinung⁴⁴⁸ sieht durch § 3 Abs. 3 UStG eine Lieferung zwischen

⁴⁴¹ Heymann-Herrmann, HGB, § 383 Anm. 6; Schlegelberger, HGB, § 383 Anm. 36; Karsten Schmidt, Handelsrecht, § 31 III 3.

⁴⁴² Karsten Schmidt, Handelsrecht, § 31 V 3; Heymann-Herrmann, HGB, § 383 Anm. 15; Schlegelberger, HGB, § 383 Anm. 60.

⁴⁴³ Karsten Schmidt, Handelsrecht, § 31 V 2; Heymann-Herrmann, HGB, § 383 Anm. 17; Schlegelberger, HGB, § 383 Anm. 56; vgl. auch BGH v. 9.6.1959, WM 1959, 1004 (1006).

⁴⁴⁴ Rechtliche Grundlage für die Ermächtigung ist § 185 Abs. 1 BGB. Sie ist rechtlich ein Sonderfall der Einwilligung; vgl. BGH v. 17.11.1955, BGHZ 19, 69 (71); v. 5.11.1953, DB 1953, 1032 = JZ 1954, 438; v. 10.12.1951, BGHZ 4, 153 (164).

⁴⁴⁵ RFH-Gutachten v. 20.6.1919, RFHE 1 Teil B, 40.

⁴⁴⁶ § 4 Abs. 5 UStDB 1934 = § 3 UStDB 1951; die Regelung entspricht der dem Kommissionärgutachten zugrundeliegenden Auffassung, dass zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vorliegt. Einige wichtige Vorläufer, wie die bremische Umsatzsteuer 1864 und die tschecho-slovakische Umsatzsteuer, enthielten gleichartige Regelungen, nach denen der Kommissionär wie ein Eigenhändler zu behandeln war; vgl. hierzu Popitz, UStG 1919, 2. Aufl. 1921, S. 327.

⁴⁴⁷ Statt aller: von Wallis in: Bunjes/Geist, UStG, § 3 Rz. 51.

⁴⁴⁸ Für die h.M. vgl. Reiß/Bolk, DStZ 1980, 385 (386); Giesberts, UR 1988, 137 (141 f.); ders. in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 257, der eine Lieferung schon aufgrund fehlender Leistung verneint; Friedl, UR 1987, 65 (66), der bei der Einkaufskommission eine Lieferung zwischen

Kommittent und Kommissionär als fingiert, während Schön⁴⁴⁹ diese schon aus § 3 Abs. 1 UStG abzuleiten vermag und nur dessen Entgeltlichkeit als Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG begreift. Des weiteren schließen sich Fragen über den Zeitpunkt und Ort der Leistungen an. Die Reichweite einer Fiktion lässt sich aber erst dann ausmachen, wenn man sich den Zustand ohne eine solche Vorschrift verdeutlicht. Wegen der unterschiedlichen zivilrechtlichen Ausgestaltung der Rechtszuständigkeiten bezüglich des Kommissionsgutes sollen hierbei die Möglichkeiten der Vollrechtsübertragung (§ 929 BGB) und der Ermächtigung (§ 185 BGB) getrennt untersucht werden.

1. Vollrechtsübertragung

Praktische Bedeutung erlangt die Vollrechtsübertragung hauptsächlich bei der Einkaufskommission. Der Kommissionär schließt das Ausführungsgeschäft in eigenem Namen ab. Es widerspricht der Praxis, dass der Kommissionär bei der Verfügung dann aber als Vertreter (§ 164 Abs. 1 BGB) handelt. Es bedarf m.E. keiner längeren Erläuterungen mehr, in diesem Fall eine Lieferung vom Verkäufer an den Kommissionär anzunehmen. Anschließend übergibt der Kommissionär die Ware (§ 384 Abs. 2 2.HS HGB, §§ 675, 667 BGB), erhält dafür seine Provision (§ 396 Abs. 1 HGB) und hat nach §§ 675, 670 BGB einen Anspruch auf Aufwendersatz. § 3 Abs. 3 UStG konstituiert hier eine weitere entgeltliche Lieferungsstufe. Fraglich ist, ob diese auch ohne § 3 Abs. 3 UStG, also nur aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 3 Abs. 1 UStG abgeleitet werden kann.

Die Übereignung der Ware an den Kommittenten (§§ 667, 929 BGB) stellt wiederum zweifellos eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG dar. Mit dieser Feststellung ist allerdings noch keine Aussage darüber getroffen, ob diese Lieferung entgeltlich ist, ob ein Leistungsaustausch stattfindet. Wie schon ausführlich dargelegt, verwirklicht die Umsatzsteuer ihr Ziel einer umfassenden Verbrauchsteuer, indem sie an den entgeltlichen Konsumguttransfer anknüpft. Nach hier vertretener Auffassung genügt ein kausales Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, um des Telos der Umsatzsteuer entsprechend, den Steuerbarkeitstatbestand nicht sinnwidrig einzuengen.⁴⁵⁰ Die Zahlung der Provision und/oder der Ersatz der Aufwendungen müssten demnach in einem kausalen Verhältnis zur Übereignung der Kommissionsware stehen, um eine entgeltliche Lieferung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG annehmen zu können. Zumindest für die Provision lässt sich dies problemlos verneinen. Der Kommissionär erhält seine Provision nicht dafür, dass er im Anschluss an das Außengeschäft die Ware an den Kommittenten übereignet, sondern dafür, dass er im Rahmen des Kommissionsvertrages, einem Ge-

Kommittent und Kommissionär annimmt und bei der Verkaufskommission zumindest eine sonstige Leistung.

⁴⁴⁹ UR 1988, 1 (2 f.).

⁴⁵⁰ Zur Teleologie des UStG ausführlich § 3.B.2.c.

schäftsbesorgungsverhältnis, tätig geworden ist.⁴⁵¹ Die Provision stellt damit Entgelt für eine sonstige Leistung (=Arbeitsleistung) dar.

Komplexer stellt sich die Situation bezüglich des Aufwendungsersatzes (§ 670 BGB) dar. Der Anspruch auf Aufwendungsersatz ist Ausfluss der Tatsache, dass der Kommissionär in fremdem Interesse tätig wird und dabei Ausgaben macht.⁴⁵² Zu ersetzen sind Opfer, die der Kommissionär zum Zweck oder infolge der Ausführung der Geschäftsbesorgung tatsächlich erbringt, und die sich auf sein Vermögen auswirken. Sie können tatsächlicher Art (Ausgaben) oder rechtlicher Art (Aufwand) sein.⁴⁵³ Zusammen mit der Herausgabepflicht aus § 384 Abs. 2 HGB, § 667 BGB wird der Grundsatz verfolgt, dass der Beauftragte weder Vor- noch Nachteile haben soll, sämtliche Vermögensänderungen sollen den Auftraggeber treffen.⁴⁵⁴ Die Herausgabe des erlangten Kommissionsgutes und der Aufwendungsersatzanspruch stehen damit aber in keinem irgendwie gearteten Austauschverhältnis, sondern entstehen vielmehr isoliert nebeneinander aus der Tatsache heraus, dass für fremde Rechnung gehandelt wird.⁴⁵⁵ Vorstellbar ist zum Beispiel der Fall, dass das Kommissionsgeschäft fehlgeschlagen ist, da die zu besorgende Ware, oder praktisch noch bedeutsamer, die Wertpapiere, nicht besorgt werden konnte(n). Trotzdem hat der Kommissionär einen Anspruch auf Ersatz seiner Aufwendungen. Es besteht kein Zusammenhang mit einer vermeintlichen Herausgabepflicht.

Im Falle der Vollrechtsübertragung (Einkaufskommission) liegt also lediglich eine entgeltliche Lieferung zwischen dem Kommissionär und dem Verkäufer vor. Im Innenverhältnis zwischen Kommittent und Kommissionär wird eine in Höhe der Provision entgeltliche sonstige Leistung (Arbeitsleistung) erbracht.

2. Ermächtigung

Der Fall der Verfügungsermächtigung (§§ 929, 185 BGB) hat insbesondere bei der Verkaufskommission praktische Relevanz. Der Kommittent bleibt grundsätzlich solange Eigentümer der Kommissionsware, bis der Dritte das Eigentum vom Kommissionär erworben hat.⁴⁵⁶ Er überträgt dem Kommissionär gewöhnlich nur den Besitz am Kommissionsgut mit der Ermächtigung, hierüber in eigenem Namen zu verfügen. Nicht zu verwechseln ist die Ermächtigung mit

⁴⁵¹ So ausdrücklich auch BFH v. 25.10.1990, BStBl. II 1991, 193 (195).

⁴⁵² Vgl. weitere Fälle, in denen das Zivilrecht in fremdem Namen Handelnden einen Aufwendungsersatzanspruch zuspricht, MünchKomm-Seiler, BGB, § 670 Anm. 3.

⁴⁵³ RGRK-Steffen, BGB, § 670 Anm. 1.

⁴⁵⁴ RGRK-Steffen, BGB, § 667 Anm. 15; MünchKomm-Seiler, BGB, § 667 Anm. 1.

⁴⁵⁵ Ebenso Schön, UR 1988, 1, (3), der die Hingabe des Kommissionsgutes und die Herausgabe des Erlöses gewissermaßen als Voraussetzung bzw. Folge des Tätigwerdens des Kommissionärs erachtet. Anderer Auffassung ist Friedl, UR 1987, 65 (66), der den Leistungsaustausch schlagwortartig aus "der gesetzlichen Definition des Entgeltbegriffs, der alles umfaßt, was der Empfänger der Leistung aufwendet, um diese zu erhalten", ableitet. Der Kommittent ersetzt dem Kommissionär seine Aufwendungen aber nicht deshalb, weil dieser ihm die Kommissionsware übereignet hat, sondern weil dieser für ihn, für seine Rechnung tätig geworden ist.

⁴⁵⁶ Ausführlich BGH v. 9.6.1959, WM 1959, 1004 (1006).

der Vollmacht, für einen anderen Willenserklärungen abgeben zu dürfen, um diesen schuldrechtlich zu verpflichten (§§ 164 ff. BGB). Die Ermächtigung betrifft die dingliche Seite. Sie ist gegenstandsbezogen, die Vollmacht ist personenbezogen.⁴⁵⁷

Zweifellos geht die ganz h.M. davon aus, dass das Ausführungsgeschäft eine entgeltliche Lieferung des Kommissionärs ist.⁴⁵⁸ Große Probleme allerdings bereitet die umsatzsteuerliche Qualifizierung der Ermächtigung im Innenverhältnis. Während Schön⁴⁵⁹ unter wortgetreuer Auslegung des § 3 Abs. 1 UStG in der Hingabe des Kommissionsgutes, verbunden mit der Ermächtigung, über dieses in eigenem Namen zu verfügen, zweifellos eine Lieferung annimmt, kommt Giesberts⁴⁶⁰ zu dem Ergebnis, dass nicht einmal eine Leistung gegeben ist, da dem Kommissionär nicht „Substanz, Wert und Ertrag“ am Kommissionsgut zukomme. In diesem Sinne entschied auch der BFH⁴⁶¹, der sich im Rahmen der Frage des Zeitpunktes der Lieferung an den Kommissionär mit dem allgemeinen Verhältnis von § 3 Abs. 1 UStG und § 3 Abs. 3 UStG auseinanderzusetzen hatte. Der erkennende Senat setzte sich damit in Widerspruch zur historischen Auslegung des Lieferungsbegriffes.⁴⁶²

a) Historisch-grammatikalische Auslegung

Die klassische Methodenlehre lehrt, der Interpret einer Norm habe sich zunächst mit dem Wortsinn auseinanderzusetzen. Dieser bilde zugleich die Grenze der möglichen Auslegung.⁴⁶³ Legt man dem die Legaldefinition der Lieferung gemäß § 3 Abs. 1 UStG zugrunde, so scheint die Rechtslage eindeutig, die Norm geradezu auf den Fall der Ermächtigung zugeschnitten. Bereits § 5 Abs. 1 UStG 1919 formulierte: „In den Fällen, in denen die Steuer lediglich an die Lieferung anknüpft, liegt eine Lieferung im Sinne dieses Gesetzes vor, wenn der Lieferer dem Abnehmer die Verfügung über eine Sache verschafft.“ Trotz der Verwurzelung in dem verkehrssteuerlich geprägten Warenumsatzstempelgesetz von 1916 weiche der Gesetzgeber des Umsatzsteuergesetzes von 1919 bewusst von der Gleichsetzung der Lieferung mit der Eigentumsübertragung ab und verlange nur die Verschaffung einer Verfügung über eine Sache.⁴⁶⁴ „Der Wortlaut geht unzweifelhaft auf das Gutachten des RFH⁴⁶⁵ v. 20. Juni 1919 zurück, (...), er weicht aber

⁴⁵⁷ Ausführlich hierzu Flume, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. II, § 57 I b.

⁴⁵⁸ Statt aller: Bolk/Reiß, DStZ 1980, 385 (386); Friedl, UR 1987, 65 (66); Schön, UR 1988, 1 (1); Heuermann in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 3 Abs. 3 Anm. 19; RFH v. 11.2.1921, RFHE 4, 316.

⁴⁵⁹ UR 1988, 1 (2); vgl. auch Friedl, UR 1987, 65 (66), der zumindest eine sonstige Leistung annimmt.

⁴⁶⁰ UR 1988, 137 (140).

⁴⁶¹ BFH v. 25.11.1986, BFHE 148, 547 = BStBl. II 1987, 278 = UR 1987, 141 (141, 142).

⁴⁶² RFH v. 20.6.1919, RFHE 1 Teil B, 40.

⁴⁶³ Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 143.

⁴⁶⁴ Popitz, UStG 1919, 2. Aufl. 1921, S. 313.

⁴⁶⁵ RFHE 1 Teil B, 40.

von diesem insofern ab, als dort nicht lediglich von Verschaffung der Verfügung, sondern von der „gegen Entgelt bewirkten Besitzübertragung“ gesprochen wird, „die dem Empfänger gestattet, tatsächlich und rechtlich über die Sache zu verfügen“.⁴⁶⁶ Der Begriff der Verfügung wurde und wird zivilrechtlich dahingehend verstanden, auf ein bestehendes Recht rechtsgeschäftlich unmittelbar einzuwirken, es zu verändern, zu übertragen oder aufzuheben.⁴⁶⁷ Im Gegensatz zu dieser tätigkeitsbezogenen Wortbestimmung gebraucht § 5 Abs. 1 UStG 1919 den Begriff Verfügung nicht im Sinne einer Handlung, „sondern eines Zustandes, in den der Abnehmer durch den Lieferer gesetzt werden soll“.⁴⁶⁸ § 3 Abs. 1 UStG 1951 spricht schon von der Befähigung im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen, und § 3 Abs. 1 UStG 1967/1980/1993/1999 enthält einen Klammerzusatz, wonach der Empfänger Verfügungsmacht erhalten soll. „Die Verschaffung muss also auf einen Zustand gerichtet sein, der den Leistungsberechtigten in die Lage setzt, Dritten gegenüber in eigenem Namen aufzutreten.“⁴⁶⁹ „Die Lieferung selbst besteht nicht in dieser Fähigkeit, sie ist also insbesondere nicht gleich Veräußerung, sondern es handelt sich um die Verschaffung der Fähigkeit dazu. Lieferung ist also jede Leistung, die diese Fähigkeit verschafft.“⁴⁷⁰ Aus dieser wortgetreuen Interpretation folgert Popitz, dass auch bei der Verkaufskommission im Innenverhältnis eine Lieferung anzunehmen sei, da der Kommissionär „in der Lage ist, seinerseits über die Sache wie ein Eigentümer dem Käufer gegenüber zu verfügen“.⁴⁷¹

Popitz⁴⁷² geht noch weiter, indem er auch die Entgeltlichkeit der Ermächtigung bejaht. „Der Verkaufskommissionär zahlt den erzielten Kaufpreis an den Kommittenten, weil dieser ihn durch Überlassung der Verfügung über den Gegenstand zur Veräußerung und Erzielung des Preises instand gesetzt hat.“ Dass Popitz hier irrt, wurde bereits dargelegt.⁴⁷³ Zu diesen rechtlichen Erwägungen kämen aber weitere wirtschaftliche hinzu. In der Praxis fließen Propergeschäft und Kommissionsgeschäft ineinander über, so dass eine verschiedene steuerliche Behandlung den Tatsachen widersprechen würde und zu Zufallsergebnissen führen müsste.⁴⁷⁴ Die wirtschaftliche Auslegung, deren ein Gesetz wie das UStG bedarf, verbiete also eine verschiedene Behandlung des Kommissions- und des Eigengeschäfts.

Genau hierin liegt wohl auch der Grund für die offenbar am Ergebnis orientierten Ausführungen des Autors. Während man in der Ermächtigung noch eine Lieferung erblicken kann, so erscheint deren Entgeltlichkeit durch die Auskehrung des Verkaufserlöses als eine nicht vertretbare Konstruktion. Im Vordergrund

⁴⁶⁶ Popitz, UStG 1919, 2. Aufl. 1921, S. 313.

⁴⁶⁷ BGH v. 15.3.1951, BGHZ 1, 294 (304); v. 24.10.1979, BGHZ 75, 221 (226); v. 4.3.1987, BGHZ 101, 24 (26); vgl. auch Popitz, UStG 1919, 2. Aufl., S. 313.

⁴⁶⁸ Popitz, UStG 1919, 2. Aufl., S. 313.

⁴⁶⁹ Popitz, UStG 1919, 2. Aufl., 1921, S. 313.

⁴⁷⁰ Popitz, UStG 1919, 2. Aufl. 1921, S. 314.

⁴⁷¹ Popitz, UStG 1919, 2. Aufl. 1921, S. 325.

⁴⁷² Popitz, UStG 1919, 2. Aufl. 1921, S. 326.

⁴⁷³ Vgl. § 4.C.1.

⁴⁷⁴ So Popitz, UStG 1919, 2. Aufl. 1921, S. 326.

standen wohl zweifellos wirtschaftliche Erwägungen, welche schon zu Zeiten des Warenumsatzstempels und weiterer wichtiger Vorgänger des Umsatzsteuerrechts angestellt wurden.⁴⁷⁵ Allesamt waren sie konstruiert nach dem System der Brutto-Allphasen-Umsatzsteuer. Hiernach war es ein Unterschied, ob der Kommissionär, welcher in der Praxis tatsächlich schwerlich vom Eigenhändler zu unterscheiden ist, in die Lieferungskette eingeschaltet war, oder ob man gegebenenfalls eine sonstige Leistung in Höhe der Provision annahm, welche erst das Umsatzsteuergesetz von 1919 kannte. Die Einschaltung des Kommissionärs führte zu einer weiteren, voll der Umsatzsteuer unterliegenden Handelsstufe. Insofern war eine wirtschaftlich orientierte Auslegung der historischen Steuergesetze, welche 1934 zunächst in die Durchführungsbestimmungen und 1967 in § 3 Abs. 3 UStG inkorporiert wurde, gerechtfertigt. Ob diese aber im aktuellen Umsatzsteuerrecht noch Berechtigung haben kann, ist fraglich.

Durch den Vorsteuermechanismus ist im Ergebnis irrelevant, ob man den Kommissionär in die Lieferkette einschaltet, oder ob man eine sonstige (Arbeits)Leistung in Höhe der Provision annimmt.⁴⁷⁶ Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Kommissionsgeschäftes kann also losgelöst von wirtschaftlichen Vorüberlegungen erfolgen, zumal das Ergebnis ohnehin durch § 3 Abs. 3 UStG vorweggenommen ist. Von dogmatischem Interesse ist, eine Aussage darüber zu treffen, welches Ergebnis sich ohne obige Norm einstellen würde. Insbesondere die Autoren Schön und Giesberts haben sich im Anschluss an das BFH-Urteil⁴⁷⁷ vom 25.11.1986 mit diesem Fragenkreis auseinandergesetzt, weshalb im Folgenden zunächst auf deren Interpretationen einzugehen ist.

b) Die Auffassung von Schön

Schön beruft sich in seinen Ausführungen hauptsächlich auf die historische Entwicklung des Lieferungsbegriffs. Der Wortlaut des § 3 Abs. 1 UStG lasse keinen Zweifel daran, dass die Verschaffung der Verfügungsmacht qua Ermächtigung als umsatzsteuerliche Lieferung zu qualifizieren sei. „Die Richtigkeit dieser Auslegung wird vollends deutlich, wenn man bedenkt, dass § 5 UStG 1919, der erstmals den Begriff der Lieferung als den der Verschaffung der Verfügungsmacht definierte, vom Gesetzgeber speziell auf das Kommissionsgeschäft zugeschnitten war.“⁴⁷⁸ Vor der Einführung des § 3 Abs. 3 UStG war in Rechtsprechung und Schrifttum das Lieferungsgeschäft im Innenverhältnis nicht in Frage gestellt worden. Mit keinem Wort geht Schön aber auf die fundamentalen Änderungen im Umsatzsteuerrecht ein, die das Umsatzsteuergesetz von 1967, welches

⁴⁷⁵ Auch im bremischen UStG von 1864 wurde das Kommissionsgeschäft ausdrücklich als Lieferung behandelt. Desweiteren weist Popitz auf das tschechoslowakische Umsatzsteuerrecht und auf einen österreichischen Gesetzesentwurf hin; vgl. Popitz, UStG 1919, 2. Aufl. 1921, S. 327.

⁴⁷⁶ Vgl. hierzu das Beispiel bei Bolk/Reiß, DStZ 1980, 385 (386).

⁴⁷⁷ BStBl. II 1987, 278 = UR 1987, 141.

⁴⁷⁸ UR 1988, 1 (2).

die Kommissionsregelung in besagter Vorschrift erstmals enthielt, mit sich brach-
te.

Wenig überzeugend setzt sich Schön auch mit der These des BFH⁴⁷⁹ auseinander, dem Kommissionär werde nicht „die wirtschaftliche Substanz“ an der Kommissionsware zugewendet. Er hält eine Auseinandersetzung hiermit für irrelevant, zumal sie den Rahmen seiner Ausführungen sprengen würde, bejaht aber einige Zeilen später die Zuwendung „wirtschaftlicher Substanz“ mit der Begründung, der Kommissionär könne „nach dem Leitbild des Gesetzes frei am Markt agieren“ und „über das Schicksal der Ware in eigener Verantwortung entscheiden“.⁴⁸⁰ Schön kommt zu dem Ergebnis, die wahre Fiktionswirkung des § 3 Abs. 3 UStG liege nicht in der Verschaffung der Verfügungsmacht, sondern in der Entgeltlichkeit der gleichen. Richtigerweise betont er, wie bereits ausgeführt, dass die Hingabe des Kommissionsgutes und die Auskehr des Erlöses keine eigentliche Gegenleistung sondern vielmehr Voraussetzung und Folge des Tätigwerdens des Kommissionärs sind.⁴⁸¹ Die Ausführungen von Schön lassen insbesondere eine Auseinandersetzung mit der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ des frühen umsatzsteuerrechtlichen Schrifttums und der Rechtsprechung vermissen.

c) Die Auffassung von Giesberts

Giesberts verfolgt insbesondere das Konzept, den Inhalt einer Lieferung aus den allgemeinen Wesensmerkmalen des Leistungsbegriffes abzuleiten. Inso-
weit ist Giesberts zuzustimmen. „Die Frage, ob ein Verhalten die Merkmale des
Lieferungsbegriffes erfüllt, setzt denknötwendig zunächst die Prüfung und Beja-
hung des Leistungscharakters voraus.“⁴⁸² Diesen verneint Giesberts unter Bezug-
nahme auf einige „(nahezu) unumstrittene“ Beispiele, bei denen zwar Verfü-
gungsmacht verschafft werde, obwohl keine Lieferung vorliege. Unter anderem
führt er an: den Naturaldarlehensvertrag, die Rückgängigmachung einer Liefere-
ung, die Gehaltslieferung (§ 3 Abs. 5 UStG) und den Stoffumtausch bei sonstigen
Werkleistungen (§ 3 Abs. 10 UStG).

Zu beachten bei diesen Beispielen ist jedoch, dass es jeweils zu keiner Ü-
bereignung der Gegenstände kommt oder kommen soll oder sich eine solche nur
formal darstellt (Stoffumtausch). Von einer Verschaffung der Verfügungsmacht
ist damit per se nicht auszugehen. Eine Ausnahme bildet hier nur die Rückgän-
gigmachung einer Lieferung, bei welcher es aufgrund der zivilrechtlichen Situati-
on zur Rückabwicklung des Leistungsverhältnisses kommt, was konsequenter
Weise auch steuerrechtlich nachvollzogen wird (§ 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG). Gies-
berts jedoch sieht in den Beispielen deshalb keine Lieferung, da nach „dem Wil-

⁴⁷⁹ BFH v. 25.11.1985, BFHE 148, 547 = BStBl. II 1987, 278 = UR 1987, 141 (142); der BFH
beruft sich auf ein Urteil vom 20.2.1986, BFH/NV 1986, 311 (312), welches zur Agentur im
Gebrauchtwagenhandel ergangen ist.

⁴⁸⁰ Schön, UR 1988, 1 (2).

⁴⁸¹ Schön, UR 1988, 1 (3).

⁴⁸² UR 1988, 137 (139).

len der Beteiligten und dem wirtschaftlichen Gehalt der Vorgänge die Leistung sich nicht auf die wirtschaftliche Substanz der Sache als solche bezieht, bzw. nicht einmal eine Leistung vorliegt.“⁴⁸³ M.E. verstrickt sich Giesberts in seinen eigenen Begriffswirungen. Die Verfügungsmacht siedelt er irgendwo zwischen Besitz und Eigentum an.⁴⁸⁴ Folglich muss er den ansonsten ausufernden Lieferbegriff anderweitig einschränken, wozu er wiederum die „Zuwendung wirtschaftlicher Substanz“ heranzieht. Was er damit aber eigentlich meint, wird an keiner Stelle richtig klar.

d) Eigener Ansatz

Es kann schon hier vorweggenommen werden, dass es eine eindeutige Lösung der Problematik nicht gibt und de lege lata nicht geben kann. Der Wortlaut des § 3 Abs. 1 UStG und des Art. 5 Abs. 1 der 6. RL-EG scheinen die Verfügungsermächtigung genügen zu lassen, um eine umsatzsteuerliche Lieferung anzunehmen. Gemeinschaftsrechtlich ist die Lieferung eines Gegenstandes definiert als die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass der Lieferbegriff deshalb nicht strikt an die Übertragung des Eigentumsrechtes gekoppelt wurde, da dieses in den Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgestaltet ist und somit das Ziel einer einheitlichen Definition der steuerbaren Umsätze gefährdet würde.⁴⁸⁵ Der Richtlinie aber generell zu entnehmen, die Verfügungsermächtigung reiche aus, um eine Lieferung anzunehmen, scheint nicht gerechtfertigt.

Auch die Ausführungen der Rechtsprechung und des Schrifttums können mit ihren formelhaften Begründungen kaum überzeugen. Vielleicht kann hier ein wenig Licht ins Dunkel gebracht werden, wenn man sich gedanklich vorübergehend vom Kommissionsgeschäft löst. Die Ermächtigung (§ 185 Abs. 1 BGB) ist nichts anderes als ein Sonderfall der in §§ 182 ff. BGB geregelten Zustimmung des Berechtigten zur Ausübung eines Rechts durch einen Nichtberechtigten im eigenen Namen. Die Regelung gilt indessen nicht nur für Verfügungen desjenigen, der überhaupt kein Recht hinsichtlich des Gegenstandes der Verfügung hat, sondern auch dann, wenn der Verfügende nur nicht die volle Rechtsmacht hinsichtlich der Verfügung hat.⁴⁸⁶ Es kann z.B. der Eigentümer einer Sache, die mit einem beschränkt dinglichen Recht belastet ist, mit Ermächtigung des beschränkt Berechtigten das unbelastete Eigentum auf einen Dritten übertragen.⁴⁸⁷ In diesem

⁴⁸³ UR 1988, 137 (140).

⁴⁸⁴ Giesberts in: Rau/Dürwächter, UStG, § 3 Anm. 120 ff. (123), Stand Mai 1999. Nach Giesberts umfaßt der umsatzsteuerrechtliche Verfügungsbegriff nicht nur Rechtsgeschäfte, sondern auch Tathandlungen in bezug auf Gegenstände, die zivilrechtlich nicht unter den Verfügungsbegriff fallen.

⁴⁸⁵ So der EuGH v. 8.2.1990, EuGHE 1990, I-285 = UR 1991, 289.

⁴⁸⁶ Ebenso Flume, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. II, Das Rechtsgeschäft, § 57 1. a.

⁴⁸⁷ MünchKomm-Schramm, BGB, § 185 Anm. 21; Flume, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. II, § 57 1. a.

Fall würde wohl niemand eine Lieferung des beschränkt Berechtigten an den Eigentümer annehmen, zumal auch die Einräumung einer beschränkt dinglichen Position keine Lieferung darstellt.

Die Eigenart der Verfügung kraft Ermächtigung besteht darin, dass der Nichtberechtigte im eigenen Namen wirksam verfügen kann, obwohl ihm das Recht, über welches er verfügt, nicht zusteht. Der Ermächtigte bleibt Nichtberechtigter und ist nach § 816 Abs. 1 S.1 BGB dem Berechtigten zur Herausgabe des durch die Verfügung Erlangten verpflichtet.⁴⁸⁸ Es erfolgt auch keine Rechtsübertragung, der Ermächtigende bleibt vielmehr Rechtsinhaber, und der Ermächtigte wird von ihm nur autorisiert, das Recht in eigenem Namen auszuüben. Der Ermächtigte erlangt nur eine mit der des Berechtigten konkurrierende Verfügungsmacht. Eine verdrängende ausschließliche Berechtigung ist durch § 137 S. 1 BGB ausgeschlossen. M.E. lässt sich hierin auch erblicken, dass es noch zu keinem Konsumguttransfer kommt. Schon Popitz formulierte, eine Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts bestehe „im Herbeiführen eines fremden Nutzens auf Kosten eines Rechtsguts des Schuldners“⁴⁸⁹. Die Rechtsstellung des Ermächtigenden wird jedoch in keiner Weise beeinträchtigt, und der Ermächtigte hat keinen individuellen Vorteil aus der Ermächtigung.

Fraglich bliebe auch die Würdigung einer Verfügung des Ermächtigenden einem Dritten gegenüber. Der Ermächtigte wäre in diesem Falle beliefert, obwohl er seine Autorität, Verfügungen zu treffen, letztlich nicht nutzen konnte. Ein, gemessen am Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer sicherlich unbefriedigendes Ergebnis. Folgt man dieser Ansicht, so kann auch für die Verkaufskommission nichts anderes gelten. Weder die Besitzübertragung noch die Verfügungsermächtigung und auch nicht beides zusammen kann als Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG angesehen werden. Wie bei der Verkaufskommission wird lediglich im Außenverhältnis eine entgeltliche Lieferung erbracht, während der Kommissionär im Innenverhältnis eine sonstige (Arbeits)Leistung erbringt.

3. Die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG

§ 3 Abs. 3 UStG fingiert für handelsrechtliche Kommissionsgeschäfte (§ 383 HGB) eine durchgängige Lieferungskette vom Kommittenten über den Kommissionär zum Erwerber für den Fall der Verkaufskommission und im Falle der Einkaufskommission vom Veräußerer über den Kommissionär zum Kommittenten. Hinsichtlich der Einkaufskommission, bzw. allgemeiner gesprochen, der Vollrechtsübertragung, fingiert § 3 Abs. 3 UStG die Entgeltlichkeit im Innenverhältnis.⁴⁹⁰ Zwar besagt § 3 Abs. 3 UStG nur, dass zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vorliegt, während die Entgeltlichkeit keine Erwähnung findet. Es kann nach dem Ziel der Norm, nämlich den Kommissio-

⁴⁸⁸ MünchKomm-Lieb, BGB, § 816 Anm. 24.

⁴⁸⁹ Popitz, UStG 1919, 2. Aufl. 1921, S. 191.

⁴⁹⁰ So auch Schön, UR 1988, 1 (4).

när dem Eigenhändler anzugleichen, kein Zweifel darüber bestehen, dass eine entgeltliche Lieferung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gemeint ist.

Es stellt sich dann aber die Frage, wie die eigentliche zivilrechtliche Leistung, die Geschäftsbesorgung des Kommissionärs, umsatzsteuerlich zu behandeln ist. Problematisch ist hier das Verhältnis der tatsächlich erbrachten sonstigen Leistung zur Fiktion des Eigenhändlers. Der Eigenhändler ist gerade dadurch gekennzeichnet, dass er im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und Gefahr tätig ist.⁴⁹¹ Er zeichnet sich dadurch aus, dass er nicht für andere tätig wird und erhält folglich auch keine Provisionen, sondern er kauft und verkauft unter Aufschlag einer Handelsspanne. Die Handelsspanne des Eigenhändlers ist das wirtschaftliche Äquivalent zur Provision des Kommissionärs. Es würde der wirtschaftlichen Betrachtung des Kommissionsgeschäftes als Eigengeschäft widersprechen, gleichzeitig eine Vermittlungsleistung im Innenverhältnis anzunehmen. Auch ginge der Vereinfachungseffekt des § 3 Abs. 3 UStG verloren, denn es müsste wieder zwischen Kommission und Eigengeschäft unterschieden werden. „Durch § 3 Abs. 3 UStG wird die sonstige Leistung des Kommissionärs konsumiert.“⁴⁹² Das Entgelt der Lieferung vom Kommissionär an den Kommittenten setzt sich demgemäss aus der Provision und dem Aufwendungsersatz zusammen. An dieser Stelle verdeutlicht sich die fatale Wirkung, die eine wortlautgetreue Anwendung des § 3 Abs. 3 UStG vor allem im alten Bruttosystem nach sich gezogen hätte. Die reale sonstige Besorgungsleistung wäre in eine Lieferung umzu-deuten gewesen, der eigentlich kein Entgelt gegenüber gestellt werden kann. Der Gesetzgeber hätte folglich eine Umsatzstufe wegfingiert. Es zeigt sich, wie unsorgfältig ein wirtschaftlich erwünschtes Ergebnis gesetzgeberisch umgesetzt wurde, und es erschreckt, wie einmütig über diese gesetzgeberischen Fehler hinweg gesehen wird. Denselben Vorwurf muss sich auch der Richtliniengeber gefallen lassen, der in Art. 5 Abs. 4 Lit. c der 6. RL-EG ebenfalls nur eine Lieferung durch die Übertragung der Kommissionsware fingiert und auf die Fiktion eines entsprechenden Entgelts verzichtet.

Entsprechend der Einkaufskommission stellt sich die Lage bei der Verkaufskommission dar. § 3 Abs. 3 UStG fingiert hier nicht nur die Entgeltlichkeit sondern auch die Lieferung an sich im Innenverhältnis. Der Kommissionär hat gem. § 384 Abs. 2 HGB, § 667 BGB einen Herausgabeanspruch auf das Erlangte, wobei hiervon die Provision abzuziehen ist. Dementsprechend liegt im Innenverhältnis eine Lieferung des Kommittenten in Höhe des Verkaufspreises des Kommissionärs abzüglich seiner Provision vor.

§ 3 Abs. 3 UStG nimmt damit in der Zurechnungsdebatte (bei Dreiecksverhältnissen) eine bedeutende Position ein. Beeinflusst wird durch die Fiktionswirkung nicht nur die sachliche Zurechnung (sonstige Leistung wird zur Lieferung), sondern auch die persönliche Zurechnung. Insbesondere bei der Verkaufskommission wird die sonstige Leistung des Kommissionärs an den Kommittenten verkehrt in eine Lieferung des Letzteren an den Ersteren. Die dem Kommissions-

⁴⁹¹ Statt vieler z.B. Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 44.

⁴⁹² Schön, UR 1988, 1 (4).

geschäft zugrunde liegende zivilrechtliche Geschäftsbesorgung wird umsatzsteuerlich gänzlich negiert und statt dessen eine der Grundidee des Umsatzsteuersystems entsprechende Lieferkette fingiert.

Die entscheidende Frage im Umgang mit § 3 Abs. 3 UStG ist damit aber die Reichweite bzw. der Anwendungsbereich der Norm. Dies wird um so deutlicher, wenn man sich klar macht, dass handelsrechtliche Kommissionsgeschäfte nicht namentlich als solche abgeschlossen werden (müssen). Auch hier ist es, neben objektiven Voraussetzungen (Kaufmannseigenschaft), letztlich die Auslegung des beiderseitigen Parteiwillens, dem ein Geschäft vom Typus des Kommissionsgeschäftes zugrunde zu legen ist, um den Regelungsbereich der handelsrechtlichen Kommission zu eröffnen. Umstritten in der Anwendung des § 3 Abs. 3 UStG ist vor allem der direkte Bezug auf § 383 HGB und dessen Verhältnis zu § 406 HGB. Unklar ist auch, ob man, der Wertung des § 3 Abs. 3 UStG folgend, dessen Fiktionswirkung auch auf die sog. „Leistungskommission“ auszudehnen hat. Der exakt abgesteckte Anwendungsbereich dieser Norm ist um so wichtiger, als die Regelung Pate steht für Ansätze im Schrifttum⁴⁹³, wie mit dem „Handeln für fremde Rechnung“ generell umzugehen ist.

4. Die Reichweite der Fiktion

„Eine juristische Fiktion besteht in der gewollten Gleichsetzung eines als ungleich Gewussten.“⁴⁹⁴ Die Fiktionswirkung des § 3 Abs. 3 UStG besteht darin, die im Innenverhältnis tatsächlich vorliegende Geschäftsbesorgung des Kommissionärs so zu behandeln, als wäre dieser als Zwischenhändler in die Lieferungsbeziehungen des Kommittenten zum Erwerber/Abnehmer der Ware einbezogen. Gesetzgebungstechnisch wird dies dadurch erreicht, dass der Kommissionär oder der Kommittent als Abnehmer der Ware gilt. Er ist also so anzusehen, als sei er der Abnehmer der Ware. Folge dieser Fiktion ist die Anwendung des § 3 Abs. 1 UStG auch im Innenverhältnis.⁴⁹⁵ § 3 Abs. 3 UStG ist letztlich kodifizierte Rechtsprechung des RFH und BFH, die in Wahrheit nur ein Ausweichen vor dem Problem ist, Kommission und Eigengeschäft zu trennen.

§ 3 Abs. 3 UStG verweist ausdrücklich auf § 383 HGB. Die Fiktionswirkung beschränkt sich nach dem Wortlaut auf die Fälle der handelsrechtlichen Kommission. Es ist aber fraglich, ob die Rechtsfolgen des § 3 Abs. 3 UStG nur dann eintreten, wenn ein Kommissionär Geschäfte der in § 383 HGB bezeichneten Art ausführt, oder ob der nach § 406 HGB erweiterte Bereich des Kommissionsrecht miteinbezogen sein soll.

⁴⁹³ Vgl. Reiß, *StuW* 1981, 81 (86 f.); ders., *StuW* 1987, 351 (354); Tamme, *UR* 1974, 25 ff.; Friedl, *UR* 1987, 65 ff.; Forgách, *UR* 1989, 45 (46).

⁴⁹⁴ Larenz/Canaris, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, S. 83.

⁴⁹⁵ Es wird hier nochmal deutlich, dass die gesetzliche Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG nicht ganz korrekt ist, da lediglich eine Lieferung im Innenverhältnis fingiert wird, während die Entgeltlichkeit dieser Lieferung nicht Teil dieser gesetzlichen Fiktion ist, sondern richterliche Fiktion zur Begründung durchgehender Lieferungsketten. Zur Unterscheidung der gesetzlichen Fiktion und der Fiktion zur Begründung eines Urteils siehe Larenz/Canaris, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, S. 85.

Des weiteren ist fraglich, ob die Beschränkung der handelsrechtlichen Kommission auf Kaufleute im Sinne der §§ 1 ff. HGB auch umsatzsteuerlich nachvollzogen werden soll und ob man den § 3 Abs. 3 UStG in Analogie auch auf die sogenannte „Leistungskommission“ anwenden kann.

§ 383 HGB beschreibt, wer Kommissionär im Sinne des Handelsgesetzbuches ist. Es scheint, als werde ein bestimmter Kaufmannstypus (§ 1 Abs. 2 Nr. 6 HGB a.F.) gesetzlich fixiert. Ebenso wie die §§ 407, 453, 467 HGB den Frachtvertrag, den Speditionsvertrag und den Lagervertrag als Rechtsgeschäftstypen umschreiben, trifft dies auch auf das Kommissionsrecht zu. Der Kaufmannstypus Kommissionär und der Kommissionsvertrag bedingen einander nicht notwendig. Wer Kommissionsunternehmer ist, schließt selbstverständlich nicht nur Kommissionsverträge ab, und auch ein Kommissionsvertrag setzt nicht zwingend voraus, dass eine Partei Kommissionär im Sinne des § 383 HGB ist. Nach Karsten Schmidt⁴⁹⁶ ist der Grundbegriff des § 383 HGB deshalb nicht der Kommissionär, sondern das Kommissionsgeschäft. Gesetzestechnisch geht § 383 HGB zunächst vom Kommissionär aus, so dass der Begriff des Kommissionsgeschäftes erst umständlich durch die anhängige Vorschrift des § 406 HGB erweitert werden muss.

Auch steuerlich macht es m.E. keinen Sinn, Sondervorschriften für einen bestimmten Personenkreis, den Kommissionär, zu entwickeln, sondern nur für bestimmte Erscheinungen des Rechtsverkehrs.⁴⁹⁷ Das gilt um so mehr für die Umsatzsteuer, als diese in ihrem Haupttatbestand an Akte des Rechtsverkehrs anknüpft und im Sinne einer indirekten Steuer keine qualifizierenden Anforderungen an den leistenden Unternehmer zu stellen hat. Eine sinnvolle Auslegung des § 3 Abs. 3 UStG muss also auch die Kommissionsgeschäfte des § 406 HGB miteinbeziehen, sofern diese eine Lieferung zum Gegenstand haben.⁴⁹⁸ Handelsrechtliche Fälle der Leistungskommission (§ 406 Abs. 1 S. 2 HGB) werden umsatzsteuerrechtlich von § 3 Abs. 3 UStG dem Wortlaut nach ausgeschlossen. § 3 Abs. 3 UStG spricht ausdrücklich nur die Lieferung an, dessen Abnehmer der Kommissionär oder der Kommittent sein soll.⁴⁹⁹ Namentlich erfasst sind aber die Gelegenheitskommission des Kaufmanns (§ 406 Abs. 1 S. 2 HGB) oder sonstige Geschäfte eines Kommissionärs (§ 406 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 HGB). Dazu gehören insbesondere der in § 406 Abs. 2 HGB gesondert aufgeführte Werklieferungsvertrag.

Nicht zugänglich sind die Regeln des Handelsgesetzbuches und damit auch die des Kommissionsgeschäftes dem Privatmann. Der Kommissionär braucht zwar nicht Kommissionsunternehmer zu sein, er muss aber jedenfalls Unternehmer sein, und zwar entweder Kaufmann nach §§ 1 ff. HGB oder jedenfalls ein nichteingetragener Kleingewerbetreibender, der nach § 2 HGB das Recht hat, zum Kaufmann aufzusteigen (§

⁴⁹⁶ Karsten Schmidt, Handelsrecht, § 31 I. 2; ebenso Baumbach/Hopt, HGB, § 383 Anm. 1.

⁴⁹⁷ Im Gegensatz hierzu spricht das „Kommissionärsgutachten“ nur vom Kommissionär, vgl. RFHE 1 Teil B, 40.

⁴⁹⁸ A. A. ist Heuermann in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 3 Abs. 3 Anm. 14, der den Anwendungsbereich auf die sog. echte Kommission (§ 383 HGB) beschränken will. Er leitet dies aus dem insoweit „eindeutigen“ Wortlaut ab.

⁴⁹⁹ Anderer Auffassung ist jüngst der BFH, Urteil v. 7.10.1999, IStR 2000, 19, indem er erstmalig im Wege einer „richtlinienkonformen Auslegung“ (vgl. Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG) § 3 Abs. 3 UStG auch auf sonstige Leistungen anwendet; hierzu ausführlich § 4.D.4.

383 Abs. 2 HGB). Ein Privatmann kann keinen Kommissionsvertrag sondern nur einen bürgerlich rechtlichen Geschäftsbesorgungsvertrag abschließen. Auch hier wird in eigenem Namen für fremde Rechnung gehandelt. Der eindeutige Wortlaut des § 3 Abs. 3 UStG beschränkt die Fiktionswirkung dieser Norm jedoch auf handelsrechtliche Kommissionsgeschäfte.

Es kann hieraus m.E. auch nicht gefolgert werden, es liege eine Gesetzeslücke vor, die durch die analoge Anwendung des § 3 Abs. 3 UStG geschlossen werden müsse.⁵⁰⁰ Eine Lücke des Gesetzes liegt nur da vor, wo es, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist, und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht.⁵⁰¹ Zutreffend stellt der BFH⁵⁰² fest, dass eine ausfüllungsbedürftige Lücke nicht schon dann vorliegt, wenn aus rechtspolitischen oder aus Gründen der Praktikabilität eine von der bestehenden abweichende Regelung in dem Sinne erwünscht wäre, dass ein Normenkomplex auf Sachverhalte angewandt werden soll, für die er nicht gedacht ist. In einer Folgeentscheidung betont der BFH⁵⁰³, dass Voraussetzung für eine analoge Anwendung einer Rechtsnorm auf einen Sachverhalt ein lückenhaftes Gesetz im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit und Ergänzungsbedürftigkeit ist. Eine solche planwidrige Regelungslücke ist indessen nicht erkennbar. Es besteht auch kein Bedürfnis nach einer dem § 3 Abs. 3 UStG entsprechenden Norm. Vielmehr verwischt diese Norm durch ihre verlockend klare Konzeption einer durchgängigen Lieferkette die wahren Leistungsbeziehungen im Geschäftsbesorgungsverhältnis.⁵⁰⁴

Auch eine Anwendung des § 3 Abs. 3 UStG bei der sogenannten Leistungskommission kommt nicht in Frage.⁵⁰⁵ Dies gilt sowohl für Fälle der durch §§ 406, 383 HGB erfassten handelsrechtlichen Leistungskommission, als auch für andere handels- wie bürgerlich-rechtliche Verhältnisse, die die Besorgung oder die Vermittlung einer sonstigen Leistung im eigenen Namen auf fremde Rechnung zum Gegenstand haben. Das ergibt sich zum einen aus dem klaren Wortlaut des § 3 Abs. 3 UStG, der nur von Lieferungen im Innenverhältnis spricht. Noch gewichtiger allerdings erscheint die für die Leistungskommission einschlägige Regelung des § 3 Abs. 11 UStG im Zusammenspiel mit ihrem gemeinschaftsrechtlichen Pendant des Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG. Während der Richtlinien text direkt auf die Zurechnung der besorgten Leistung Bezug nimmt, beschränkt sich § 3 Abs. 11 UStG offensichtlich auf die Fiktion sachlicher Tatbestandsmerkmale. Im folgenden wird deshalb untersucht, welches Bild die angesprochenen Normen für den umsatzsteuerrechtlichen Umgang mit der sog. Leistungskommission zeichnen, und inwiefern diese Regelungen noch Raum für die analoge Anwendung des § 3 Abs. 3 UStG lassen.

⁵⁰⁰ So Forgách, UR 1989, 45 (46).

⁵⁰¹ Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 194 ff.

⁵⁰² BFH v. 26.2.1975, BStBl. II 1975, 449.

⁵⁰³ BFH v. 5.3.1979, BStBl. II 1979, 357 (358).

⁵⁰⁴ Offenbar gl. A. ist Tehler in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1 Anm. 134.

⁵⁰⁵ BFH v. 15.12.1983, BFHE 140, 354 = BStBl. II 1984, 388 = UR 1984, 103 (105). A. A. BFH v. 7.10.1999, IStR 2000, 19; Tamme, UR 1974, 25 ff.; Reiß, StuW 1981, 81 (86); Friedl, UR 1987, 65 (67 f.).

D. „Leistungskommission“, § 3 Abs. 11 UStG

1. Anwendungsbereich

Wenn § 3 Abs. 11 UStG davon spricht, dass ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen eine sonstige Leistung besorgt, so stellt sich zunächst die Frage, welche Arten von Leistungsbeziehungen damit überhaupt gemeint sind. Die Finanzverwaltung führt in Abschn. 32 Abs. 1 UStR 2000 dazu aus: Eine Besorgung liegt vor, wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen Leistungen, die er nicht selbst schuldet, durch einen Dritten erbringen lässt („Leistungseinkauf“, „verdeckte Vermittlung“). Der Besorgungsunternehmer schuldet seinem Auftraggeber nicht die besorgte Leistung; er schuldet und erfüllt nur eine Geschäftsbesorgung im Sinne von § 675 BGB.⁵⁰⁶

Der Schluss, dass es sich bei der Besorgung einer Leistung um einen „Leistungseinkauf“ handelt, wird von nahezu der gesamten Kommentarliteratur einmütig nachvollzogen.⁵⁰⁷ Der Begriff der Besorgung ist indessen mehrerer Auslegungen zugänglich. Umgangssprachlich versteht man unter „besorgen“ sowohl kaufen, einkaufen aber auch erledigen.⁵⁰⁸ In der Rechtssprache ist eine Besorgung die Ausführung oder Vornahme einer Angelegenheit.⁵⁰⁹ Aus der Terminologie ist eine Einengung auf eine „Leistungsbeschaffung“ also nicht abzuleiten.⁵¹⁰ Der Begriff der „Besorgung“ wird auch in anderen gesetzlichen Vorschriften verwendet. Im Auftragsrecht (§§ 662 ff. BGB), welches entsprechende Anwendung bei der von der Finanzverwaltung zitierten Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB) findet, versteht man unter einer Besorgung jede Tätigkeit für einen anderen.⁵¹¹ Zum Teil wird aus der nun hinfälligen Vorschrift des § 3 Abs. 7 S. 4 UStG 1980, wonach die Besorgung von Beförderungsleistungen als nicht steuerbare Auslandsleistung galt, wenn die besorgte Beförderung im Ausland bewirkt wurde, geschlossen, dass

⁵⁰⁶ Ebenso BFH v. 18.5.1994, BFHE 175, 142 = BStBl. II 1994, 719 (720); Birkenfeld in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 3 Abs. 11 Anm. 17 ff.; Giesberts in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 3 Anm. 657.

⁵⁰⁷ Birkenfeld in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 3 Abs. 11 Anm. 17-20; von Wallis in: Bunjes/Geist, UStG, § 3 Rz. 113; Martin in Sölch/Ringleb/List, UStG, § 3 Anm. 722; ebenso Giesberts in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 3 Anm. 657, der davon ausgeht, dass die besorgte Leistung von einem Dritten erbracht wird. Eine ausführliche Erläuterung findet sich in Plückerbaum/Malitzky, UStG, Bd. II/2, § 3 Abs. 11 Anm. 6; auch hier wird der Begriff „Besorgen“ nur im Sinne von „Einkaufen“ verstanden. Ebenso Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, S. 117 (144); Schwarze, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1985, S. 153 (167); Jakob, Umsatzsteuer, § 5 Rz. 129. A.A. lediglich Forgách, DStZ 1987, 575 (584) und jüngst Keller, UR 1999, 433 (435, 438).

⁵⁰⁸ Vgl. Wahrig, Deutsches Wörterbuch „besorgen“.

⁵⁰⁹ Vgl. Köbler/Pohl, Deutsch-Deutsches Rechtswörterbuch „Besorgung“.

⁵¹⁰ Ebenso Forgách, DStZ 1987, 575 (584); Keller, UR 1999, 433 (438).

⁵¹¹ Statt aller MünchKomm-Seiler, § 662 BGB, Anm. 9.

auch § 3 Abs. 11 UStG nur den Einkauf von (Beförderungs)Leistungen meinen kann.⁵¹²

Wesentlich ergiebiger als der Verweis auf eine nun überflüssige Norm sollte aber eine richtlinienkonforme Auslegung des § 3 Abs. 11 UStG sein.⁵¹³ Nach Art.6 Abs. 4 der 6. RL-EG sind Unternehmer, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen aber für Rechnung Dritter tätig werden, immer so zu behandeln, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erbracht oder erhalten hätten. Der Leistungsmittler ist also direkt in die Leistungskette einbezogen, unabhängig ob „Leistungseinkauf“ oder „Leistungsverkauf“. Auch wenn der nationale § 3 Abs. 11 UStG inhaltlich von Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG abweicht, ist es unerfindlich, warum man eine Regelung zur Behandlung sonstiger Leistungen im eigenen Namen für Rechnung eines anderen derart einschränken soll, dass diese nur für den „Einkauf“ sonstiger Leistungen gilt.⁵¹⁴

Auch der ratio legis lässt sich eine Beschränkung auf den Leistungseinkauf nicht entnehmen. Nach der amtlichen Begründung zum Gesetzesentwurf⁵¹⁵ sollte eine Gleichbehandlung der Besorgungsleistung mit der besorgten Leistung herbeigeführt werden. Insbesondere sollte sichergestellt werden, dass die Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 2 UStG, § 8 UStG und des § 4 Nr. 3 UStG auch für die Besorgung der dort bezeichneten Leistungen in Betracht kommen, ohne dass dies in den Befreiungsvorschriften ausdrücklich erwähnt wird. Zwar spricht der ausdrückliche Bezug auf § 4 Nr. 3 UStG eher für einen Leistungseinkauf. Der Regelfall ist wohl, dass der Spediteur einen Frachtführer beauftragt, Ware für Rechnung seines Auftraggebers zu befördern. Hierin dürfte wohl auch der Hauptanwendungsbereich des § 3 Abs. 11 UStG liegen. Eine Ausgrenzung des Leistungsverkaufs aus dem Anwendungsbereich des § 3 Abs. 11 UStG kann dadurch aber nicht begründet werden. Der eigentliche Zweck des § 3 Abs. 11 UStG ist darin zu sehen, die Provisionen für die Vermittlung steuerfreier Leistungen auch von der Umsatzsteuer zu befreien. Werden z.B. steuerfreie Umsätze für die Seeschifffahrt oder Luftfahrt (§§ 4 Nr. 2, 8 UStG) vermittelt, so sollen auch die Vermittlungsprovisionen steuerfrei sein. Folgt man – wie jüngst auch der BFH⁵¹⁶ - dieser Auffassung, so sind bei der Erfassung der Leistungsbeziehungen wie beim Kommissionsgeschäft der Leistungseinkauf und der Leistungsverkauf zu unterscheiden.

Voraussetzung beim Leistungseinkauf ist demnach, dass der Besorger selbst ein Außengeschäft tätigt und den Erfolg dieses Geschäftes dem Auftraggeber zukommen lässt. Dies erfolgt zivilrechtlich entweder durch eine Herausgabe

⁵¹² So Flückiger in: Plückebaum/Malitzky, UStG, Bd. II/2, § 3 Abs. 11 Anm. 6. Aus der Verwendung des Begriffes „besorgen“ in § 3 Abs. 7 UStG 1980 kann m.E. bereits deshalb nichts Gegenteiliges hergeleitet werden, weil dort weniger weitgehend als in § 3 Abs. 11 UStG nur die Tätigkeit des Spediteurs umschrieben wird.

⁵¹³ Ebenso Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, 117 (126); zur richtlinienkonformen Auslegung vgl. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rz. 60.

⁵¹⁴ Die inhaltliche Abweichung von § 3 Abs. 11 UStG von Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG ist nach Art. 28 Abs. 3 Buchst. e der Richtlinie für eine Übergangszeit zulässig.

⁵¹⁵ BR-Drucks. 145/78, BT-Drucks. 8/1779, abgedruckt in Plückebaum/Malitzky, UStG, Bd. I/2, Teil D 30 (S. 7).

⁵¹⁶ BFH v. 31.1.2002, DStR 2002, 719 (amtlich noch nicht veröffentlicht).

des Erlangten durch den Besorger (§ 667 BGB) oder durch direkte Leistung an den Auftraggeber in Form eines Vertrages zugunsten Dritter (§ 328 BGB). Eine Besorgungsleistung ist demnach insbesondere dann nicht anzunehmen, wenn der Besorger die Leistung selber schuldet und sich zu ihrer Erfüllung eines Erfüllungsgehilfen (§ 278 BGB) bedient, oder wenn jemand einen anderen rechtsgeschäftlich vertritt (§ 164 ff. BGB), um Partei eines Vertrages zu werden, kraft dessen dieser dann einen Anspruch auf eine sonstige Leistung hat. Auch beim Leistungsverkauf tritt der Besorger im Außenverhältnis selbständig als Leistender auf. Wie bei der Verkaufskommission hat der Auftraggeber einen Herausgabeanspruch auf das Erlangte (§ 667 BGB) und der Besorger einen Anspruch auf Provision. Dass diese Ansprüche in keinem Gegenseitigkeitsverhältnis stehen, wurde bereits im Rahmen der handelsrechtlichen Kommission ausgiebig erläutert.⁵¹⁷

2. § 3 Abs. 11 UStG und Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG als Rechtsgrundlage für die Zurechnung von Umsätzen

Über die Zurechnung von Umsätzen macht § 3 Abs. 11 UStG im Gegensatz zu Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG keine unmittelbare Aussage. Festzustellen ist nur, dass das Gesetz von einer Besorgungsleistung spricht, mithin von einer Leistung des Besorgers an den Geschäftsherren. Eine Leistung vom Geschäftsherren an den Besorger, wie sie einer analogen Anwendung des § 3 Abs. 3 UStG für den Fall des Leistungsverkaufes zugrunde liegen müsste, widerspricht folglich zweifellos dem Wortlaut des Gesetzes. Die Leistungsbeziehung im Innenverhältnis kann § 3 Abs. 11 UStG insoweit entnommen werden und richtet sich streng nach den zivilrechtlichen Vorgaben.⁵¹⁸

Dagegen macht § 3 Abs. 11 UStG keine Aussage über die Leistungsbeziehung im Außenverhältnis.⁵¹⁹ Fraglich ist, ob beim Leistungsverkauf der Besorger oder der Geschäftsherr der Leistende ist, und wer im Falle des Leistungseinkaufs die Leistung empfängt. Doch hilft an dieser Stelle der Text der Richtlinie weiter: „Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, werden so behandelt, als ob sie diese Leistungen selbst erhalten und erbracht hätten.“ Zwar weckt auch diese Formulierung wieder Zweifel, denn der Richtlinien text drückt sich unverständlicherweise in Form einer Fiktion aus. Der Steuerpflichtige wird so behandelt als ob er die Leistung selbst erhalten und erbracht hätte, obwohl er diese zivilrechtlich tatsächlich erbringt. Die Funktion einer Fiktion, nämlich die bewusste Gleichsetzung eines als ungleich Gewussten, scheint hier zum Teil verkannt, da sie sich nur darauf beziehen kann, dass der Steuerpflichtige die Leistung von seinem Geschäftsherren erhält. Des weiteren ist Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG gemäß Art. 28 Abs. 3

⁵¹⁷ Siehe § 4.C.1 und § 4.C.3.

⁵¹⁸ Anderer Auffassung ist der BFH, Urteil v. 31.1.2002, DStR 2002, 719, der unzulässigerweise die Anwendungsbereiche von § 3 Abs. 3 UStG und § 3 Abs. 11 UStG vermengt.

⁵¹⁹ Anderer Auffassung BFH, a.a.O.

lit. e der 6. RL-EG noch nicht zwingend in nationales Recht umzusetzen. Dennoch muss eine am Zivilrecht orientierte und richtlinienkonforme Auslegung zu dem Ergebnis kommen, dass die Leistung im Außenverhältnis dem Besorger zuzurechnen ist.

Die Überlegungen zeigen, dass eine, die analoge Anwendung des § 3 Abs. 3 UStG im Rahmen der Leistungskommission legitimierende, planwidrige Regelungslücke nicht erkennbar ist. Das Zusammenspiel des nationalen § 3 Abs. 11 UStG mit der gemeinschaftsrechtlichen Norm des Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG ergibt ein lückenloses Bild für den umsatzsteuerrechtlichen Umgang mit der Leistungskommission. Die Beurteilung der Leistungsbeziehungen richtet sich gänzlich nach den zivilrechtlichen Vorgaben. Dies ergibt sich für das Innenverhältnis aus § 3 Abs. 11 UStG, der wörtlich auf die Besorgungsleistung Bezug nimmt und damit eine durchgängige Leistungskette entsprechend Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG versperrt, und für das Außenverhältnis aus einer zivilrechtlich orientierten und richtlinienkonformen Rechtsanwendung. Selbst wenn man letztere aufgrund der Übergangsregelung des Art. 28 Abs. 3 lit. e der 6. RL-EG relativieren muss, so ist keine Regelung ersichtlich, die eine vom Zivilrecht abweichende Beurteilung zulässt.

3. Leistungskommission im Gemeinschaftsrecht

Die dargestellte Lösung entspricht rein deutschem Recht, mit der Kommitenten im europäischen Gemeinschaftsgebiet erhebliche Probleme haben dürften. Für die Leistungskommission im Gemeinschaftsrecht ist allgemein anerkannt und unbestritten, dass Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG entsprechend der Lieferkommission (§ 3 Abs. 3 UStG bzw. Art. 5 Abs. 4 Lit. c. der 6. RL-EG) eine sonstige Leistung zwischen Kommittent und Kommissionär fingiert.⁵²⁰ Der Text der Richtlinie erweckt auch hier Zweifel, da lediglich angeordnet wird: „Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, werden so behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.“ Der sogenannte Leistungseinkauf ist in dieser Regelung ganz offensichtlich nicht angesprochen, da ausdrücklich nur von der „Erbringung von Dienstleistungen“ die Rede ist. Für den Fall des Leistungseinkaufes enthält die 6. RL-EG hingegen keine entsprechende Fiktion, weshalb es in diesen Fällen entsprechend dem nationalen Recht (§ 3 Abs. 11 UStG) bei der zivilrechtlichen Ausgangslage bleibt.

Für Mitgliedstaaten⁵²¹, die den Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG in nationales Recht umgesetzt haben, drehen sich die Leistungsbeziehungen beim Leistungsverkauf wegen der Fiktion des Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG im Innenverhältnis zwischen Kommittent und Kommissionär bei der Leistungskommission gerade

⁵²⁰ Hierzu Flückiger in: Plückebaum/Malitzky, UStG, § 3 Abs. 11 Rz. 2; Martin in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 3 Rz. 721; Keller, UR 1999, 433 (435).

⁵²¹ Z.B. England, Irland und Österreich; vgl. hierzu Keller, UR 1999, 433 (437 Fn. 29, 30 und 438 f.).

um. Aus nationaler Sicht der EU-Kommittenten erbringen die Verkaufskommissionäre keine Geschäftsbesorgungsleistung an die Kommittenten, sondern die Kommittenten erbringen ihrerseits sonstige Leistungen an die Kommissionäre. Aus deutscher Sicht liegen die Leistungsbeziehungen im Innenverhältnis gerade umgekehrt. Hier erbringt der Kommissionär wegen des eindeutigen Wortlautes des § 3 Abs. 11 UStG eine Geschäftsbesorgungsleistung an den Kommittenten. Die deutsche Sicht der Leistungskommission beim Leistungsverkauf wirft damit – insbesondere durch die zunehmende Implementierung europäischer Kommissionsstrukturen – erhebliche Probleme auf.⁵²² Es werden jeweils völlig unterschiedliche Leistungsbeziehungen unterstellt, weshalb es zu abweichenden Bestimmungen des tatbestandsmäßigen Steuerschuldners und zum unrechtmäßigen Ausweis von Rechnungen im Sinne des § 14 Abs. 3 UStG kommt, sofern die Beteiligten, von der Gesetzgebung ihrer jeweiligen Sitzstaaten ausgehend, einheitliche Leistungsbeziehungen bei der Leistungskommission im Gemeinschaftsgebiet unterstellen. De lege ferenda ist damit ausdrücklich zu fordern, dass die deutsche nationale Leistungskommission der Vorgabe des Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG angepasst wird. Besser noch wäre die ersatzlose Streichung der Kommissionsregelungen im Gemeinschaftsrecht und eine strikte Anknüpfung an die zivilrechtlichen Vorgaben. In jedem Falle müssen die deutschen Regelungen an das Gemeinschaftsrecht angepasst werden. Die wachsende Bedeutung der Leistungskommission in der Wirtschaft sollte Grund genug dafür sein, den deutschen Sonderweg aufzugeben. Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob es im Umsatzsteuerrecht überhaupt derartiger Fiktionen bedarf, welche die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen verwischen. Seit der Einführung des Nettosystems mit Vorsteuerabzug ist diese Frage m.E. zu verneinen. Der Richtliniengeber wäre insofern gut beraten, die Fiktionen der Art. 5 Abs. 4 Lit. c. und 6 Abs. 4 der 6. RL-EG ersatzlos zu streichen.

4. BFH-Urteil vom 7.10.1999 – V R 79, 80/98

Im jüngst ergangenen Urteil vom 7.10.1999 hatte sich der BFH⁵²³ erneut mit der Rechtsfigur der „Leistungskommission“ auseinanderzusetzen. Klägerin war eine GmbH mit Sitz in Frankfurt a. M. Ihre Muttergesellschaft, die CH-AG, hatte Sitz und Geschäftsleitung in Zürich. Durch Generalvertreter bietet die CH-AG in verschiedenen europäischen Ländern Ferienhäuser als Mietobjekte an. Sie schließt mit den Eigentümern Mietverträge ab. Die Buchung der Objekte wird u.a. telefonisch über die Klägerin abgewickelt. Die Reservierung wird sodann an die CH-AG gemeldet, welche im Anschluss Rechnungen an die Kunden versendet mit dem Hinweis, dass die Vermittlung des Ferienobjektes im Namen und für Rechnung der CH-AG erfolgte. Außerdem erhalten die Kunden eine Reservie-

⁵²² Hierzu ausführlich mit Beispielen grenzüberschreitender Kommissionsgeschäfte: Keller, UR 1999, 433 (437).

⁵²³ IStR 2000, 19, noch nicht amtlich veröffentlicht.

rungsbestätigung, auf der sich Name und Adresse der Klägerin befindet. Die Klägerin ging in ihren Steuererklärungen davon aus, dass sie als Generalvertreterin für ihre Muttergesellschaft steuerfreie Vermittlungsleistungen erbracht habe. Das FA kam hingegen zu dem Ergebnis, die Vermietungsleistungen seien der Klägerin als Eigenleistungen zuzurechnen und gemäß § 25 UStG im Inland zu versteuern.

Die Vorinstanz, das Hessische Finanzgericht⁵²⁴, urteilte, die Leistungen der Klägerin seien in jedem Falle steuerfrei. Dabei könne auch dahingestellt bleiben, ob die Klägerin im eigenen oder im Namen der CH-AG aufgetreten sei. Selbst wenn die Klägerin im eigenen Namen aufgetreten sei, liege der Ort ihrer (Reise)Leistungen im Ausland (vgl. § 3a Abs. 2 Nr. 1a UStG). Die Vorschrift des § 25 UStG, welche den Ort der Reiseleistung in das Inland verlegt (vgl. § 25 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 3a Abs. 1 UStG), könne keine Anwendung finden, da von der Klägerin keine Reisevorleistungen in Anspruch genommen wurden. Die Anmietung der Ferienhäuser erfolgte durch die CH-AG in Zürich. Entgegen der Auffassung des FA habe auch kein Übergang der Ferienhauskapazitäten auf die Klägerin stattgefunden.

Letzten Punkt greift der BFH in seiner Revisionsentscheidung an. „Hat die Kl. die Vermietungsleistungen im eigenen Namen erbracht, fehlt es entgegen der Auffassung des FG nicht an – von der Kl. bezogenen – Reisevorleistungen. Die Ferienunterkünfte sind zwar nicht von der Kl., sondern von der CH-AG angemietet worden; die Kl. ist aber – falls sie die Räume im eigenen Namen weitervermietet hat – so zu behandeln, als ob sie selbst im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG die Reisevorleistungen in Anspruch genommen hätte. Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen (§ 25 Abs. 1 Satz 5 UStG). Dies sind im Streitfall die Leistungen der Ferienhausbesitzer, (...), die die CH-AG für die Reisenden bezogen hat. Da die Klägerin für Rechnung der CH-AG tätig wurde, ist sie – falls sie gleichwohl im eigenen Namen handelte – so zu behandeln, als ob sie die an die Reisenden erbrachten Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätte. Nach Art. 4 Abs. 6 der 6. RL-EG werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten. Das UStG kennt zwar eine entsprechende Regelung nur für das Kommissionsgeschäft bei Lieferungen (§ 3 Abs. 3 UStG). Bei richtlinienkonformer Auslegung des Umsatzsteuergesetzes muss jedoch für sonstige Leistungen Entsprechendes gelten. Die entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 3 UStG auf sonstige Leistungen war umstritten. Der Senat hat bislang diese für Warenkommissionäre des Handelsrechts geltende Regelung nicht – über ihren Wortlaut hinausgehend – bei Einschaltung einer Mittelsperson zur Weitergabe von sonstigen Leistungen entsprechend angewendet; dabei hat er sich entscheidend von der Entstehungsgeschichte der Vorschrift leiten lassen. Dieser Gesichtspunkt kann nur für Fälle vor Inkrafttreten des Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG entscheidend sein. Für die Zeit nach Inkrafttreten die-

⁵²⁴ Urteil v. 21.7.1998, EFG 1998, 1548

ser Vorschrift ist eine gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung des UStG geboten.“ Mit Urteil⁵²⁵ vom 25.05.2000 bestätigt der BFH seine Rechtsprechung.

Dieses BFH-Urteil mag seine Anhänger finden.⁵²⁶ Methodisch zu rechtfertigen ist es m.E. jedoch nicht. Der BFH stützt seine Urteilsbegründung maßgeblich auf eine richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, welche den Rechtsgedanken des Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG zu berücksichtigen hätte. Es ist deshalb im folgenden das methodische Vorgehen des BFH zu untersuchen.

Festzustellen ist vorab, dass sich das Besprechungsurteil zu Lasten der Klin. auswirkt. Der BFH unterstellt der Klin., sie habe als Leistungskommissionär Reisevorleistungen von der CH-AG erhalten und Reiseleistungen an Kunden erbracht. Die Unterstellung von Reisevorleistungen führt zur Anwendung des § 25 UStG, welcher den Ort der Leistung in das Inland verlegt (§ 3a Abs. 1 UStG). Dieses Ergebnis ist aber weder aus einer unmittelbaren Anwendung des Gemeinschaftsrechts noch aus einer richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts abzuleiten.

Eine unmittelbare Anwendung des Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG kommt grundsätzlich nicht in Frage. Eine noch nicht umgesetzte EG-Richtlinie kann keine Verpflichtungen für den Steuerpflichtigen begründen, da sie sich nur an die Mitgliedstaaten wendet.⁵²⁷ Nur die richtlinienkonforme Auslegung des vorhandenen nationalen Rechts, die sich am Wortlaut und Zweck der Richtlinie ausrichtet, kann zu einer Verpflichtung des Steuerbürgers führen. Aus dem in Art. 10 EGV angelegten Gebot, alle zur Erfüllung der gemeinschaftlichen Ziele geeigneten Maßnahmen zu treffen, folgt, dass der innerstaatliche Rechtsanwender das nationale Recht im „Lichte des Wortlautes und des Zwecks der Richtlinie“⁵²⁸ auslegen muss. Auslegen bedeutet aber gleichzeitig, dass sich der innerstaatliche Richter in den Grenzen des eben noch möglichen Wortsinnes der nationalen Norm bewegen muss.⁵²⁹ § 3 Abs. 3 UStG beschränkt seinen Anwendungsbereich jedoch ausdrücklich auf Lieferungen innerhalb eines Kommissionsgeschäftes.⁵³⁰ Im übrigen kann die sog. Leistungskommission auch nicht aus § 3 Abs. 11 UStG hergeleitet werden.⁵³¹ § 3 Abs. 11 UStG spricht ausdrücklich von einer Besorgungsleistung. Eine Besorgungsleistung im Innenverhältnis vom Kommissionär an den Kommittenten schließt jedoch eine sonstige Leistung vom Kommittenten an den Kommissionär aus.⁵³² Hätte der Gesetzgeber mit § 3 Abs. 11 UStG einen Fall der Leistungskommission regeln wollen, so hätte er den Begriff der Besorgungsleistung

⁵²⁵ BFH v. 25.5.2000, UR 2000, 377.

⁵²⁶ Die Rechtsfigur der Leistungskommission fordern Reiß, StuW 1981, 81 (86); Tamme, UR 1974, 25 (27 ff.); jüngst Keller, UR 1999, 433 ff., der die Leistungskommission allerdings aus § 3 Abs. 11 UStG ableiten möchte; Robisch, UVR 2000, 370; Völkel, UR 2000, 367.

⁵²⁷ EuGH v. 26.2.1986, EuGHE 1986, 723 (748); v. 8.10.1987, EuGHE 1987, 3969 (3985); Dänzer-Vanotti, StVj 1991, 1 (4); Birkenfeld, UR 1997, 241 (244); ders. StuW 1998, 55 (67).

⁵²⁸ EuGH v. 26.9.1996, EuGHE 1996, I-4705 (4719).

⁵²⁹ Statt vieler Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rz. 53.

⁵³⁰ So ausdrücklich auch BFH v. 15.12.1983, BFHE 140, 354 ff. = BStBl. II 1984, 388 ff. = UR 1984, 103 (105); v. 25.10.1990, BStBl. II 1991, 193 (195).

⁵³¹ So jedoch Keller, UR 1999, 433 (438 f.).

⁵³² Siehe § 4.D.2.

sicherlich nicht erwähnt. Denn die Besorgungsleistung wird bei der Fiktion einer durchgängigen Leistungskette gerade „konsumiert“.

Folglich ist festzustellen, dass die Erkenntnis des BFH von der Leistungskommission nicht im Wege der Auslegung der nationalen Normen gewonnen werden kann. Vielmehr bewegt sich der BFH auf dem Terrain der umstrittenen Rechtsfortbildung und negiert dabei die Regelung des § 3 Abs. 11 UStG, welche in der Urteilsbegründung nicht einmal Erwähnung findet. Fest steht, dass das geltende Gesetz nicht *extra legem* oder *contra legem* erweitert werden darf.⁵³³ Fraglich ist allenfalls, ob bewusste oder unbewusste Gesetzeslücken – *praeter legem* – durch analoge Rechtsanwendung geschlossen werden dürfen. Doch kann diese methodische Frage hier letztlich offen bleiben, da eine ausfüllungsbedürftige Gesetzeslücke für den Fall der Erbringung von Dienstleistungen für fremde Rechnung (Anwendungsbereich der Leistungskommission) nicht erkennbar ist. Es besteht seit der Einführung des Nettosystems mit Vorsteuerabzug kein Bedürfnis mehr, vom Zivilrecht abweichende Leistungsketten zu fingieren. Die im Gesetz angelegte Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG ist auf historische Erwägungen der überkommenen Bruttobesteuerung zurückzuführen, welche im aktuellen Umsatzsteuerrecht keine Berechtigung mehr haben. Dies hat selbst der BFH⁵³⁴ bereits mehrfach so erkannt.

Die Unstimmigkeiten des Urteiles treten m.E. schon darin zutage, dass der BFH äußert, die frühere, die Leistungskommission ablehnende Rechtsprechung sei ebenso zutreffend gewesen. Sie entspreche der Rechtslage vor dem Inkrafttreten des Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG. Für die Zeit nach Inkrafttreten dieser Vorschrift sei eine gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung des UStG geboten. Damit setzt sich der BFH in einen zweifachen Widerspruch. Wenn die Leistungskommission mit dem Inkrafttreten des Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG bzw. der Umsetzung der 6. RL-EG zum 01.01.1980 in das deutsche Umsatzsteuerrecht verankert war, handelte es sich bei früheren Urteilen⁵³⁵ des BFH offensichtlich um Fehlurteile. In den Urteilen zur Zwischenvermietung vom 15.12.1983⁵³⁶ lehnte der BFH die Leistungskommission nämlich noch ausdrücklich ab. Des weiteren bleibt unerfindlich, weshalb sich der BFH in einer auf das Gemeinschaftsrecht gestützten Urteilsbegründung nicht mit der einschlägigen Übergangsvorschrift des Art. 28 Abs. 3 Lit. e 6. RL-EG auseinandersetzt. Hiernach können die Mitgliedstaaten von Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG abweichende Regelungen für einen noch offenen Übergangszeitraum weiterhin anwenden. Deutschland hatte seinerzeit von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht. Es kann deshalb die Leistungskommission bis zu einer einstimmigen Entscheidung des EU-Ministerrats, die vorgenannte Übergangsregelung abzuschaffen, weiterhin ungeregelt lassen. Der BMF bezeich-

⁵³³ Statt aller Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 184.

⁵³⁴ BFH v. 15.12.1983, BFHE 140, 354 ff. = BStBl. II 1984, 388 ff. = UR 1984, 103 (105); v. 25.10.1990, BStBl. II 1991, 193 (195).

⁵³⁵ BFH v. 15.12.1983, BFHE 140, 354 = BStBl. II 1984, 388 = UR 1984, 103; v. 16.5.1984, BFHE 141, 68 = BStBl. II 1984, 537 = UR 1984, 156.

⁵³⁶ A.a.O.

net das BFH-Urteil vom 7.10.1999 aus diesem Grunde in einem entsprechenden Nichtanwendungserlass⁵³⁷ schlichtweg als falsch.

Festzuhalten ist, dass sich der BFH mit der im Besprechungsurteil vom 7.10.1999 und im Folgeurteil⁵³⁸ vom 25.5.2000 zugrunde gelegten Figur der Leistungskommission im Bereich der verpönten steuerverschärfenden Analogie befindet, und dies mit dem kurzgegriffenen Argument einer gemeinschaftsrechtskonformen Rechtsanwendung legitimieren möchte. Tatsächlich besteht aber für die analoge Anwendung des Rechtsgedankens des § 3 Abs. 3 UStG weder Bedarf noch Raum.

E. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO

Der bislang vertretenen zivilrechtlichen Betrachtung wird im Schrifttum und in der Rechtsprechung vielfach eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gegenübergestellt.⁵³⁹ Betont wird hier immer wieder das verbrauchsteuerliche Telos, in dessen Lichte das Umsatzsteuergesetz auszulegen sei.⁵⁴⁰ Andere verweisen auf die schlichte Eigenständigkeit des Umsatzsteuerrechts, welches sich nicht als einfaches Folgerecht des Zivilrechts erweisen dürfe, sondern die zivilrechtlichen Vorgaben nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten modifizieren müsse.⁵⁴¹ Reiß⁵⁴² vermutet beispielsweise in der Verschaffung der Verfügungsmacht (§ 3 Abs. 1 UStG) einen Zustand, der den Abnehmer in die Lage versetzt, wie ein „wirtschaftlicher Eigentümer“ zu agieren, so dass ihm der Gegenstand nach § 39 AO zugerechnet werde. Er betrachtet den „wirtschaftlichen Eigentümer“ incidenter als „verbrauchenden Konsumenten“. Andere Autoren entnehmen dem § 39 AO, der

⁵³⁷ BMF-Schreiben vom 7.7.2000, UR 2000, 351.

⁵³⁸ BFH v. 25.5.2000, UR 2000, 377; im Urteilssachverhalt haben sich Ferienhauselgentümer zu einer Vermietungs-GbR zusammengeschlossen. Streitig war der Vorsteuerabzug aus Vorleistungen, die die Hauseigentümer im Zusammenhang mit der Herstellung der Ferienhäuser geltend machten. Der BFH löst das Auseinanderfallen von Eingangs- und Ausgangsleistungen, indem er einen Leistungsaustausch zwischen der GbR und ihren Gesellschaftern annimmt. Hilfsweise komme auch in Betracht, dass schon deshalb Vermietungsleistungen der Kläger an die GbR anzunehmen seien, weil nach § 3 Abs. 3 UStG (analog), § 3 Abs. 11 UStG (Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG) die GbR, die in eigenem Namen, aber für Rechnung der Gesellschafter vermietet, so zu behandeln ist, als habe sie die Vermietungsleistungen selbst erhalten. Der BFH wäre m. E. besser beraten gewesen, sich auf seine Rechtsprechung zum „ausgelagerten Umsatz“ zu besinnen, vgl. ausführlich § 8. B.

⁵³⁹ So z.B. Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Anm. 92, der die zivilrechtliche Ausgestaltung und Würdigung des Sachverhalts für völlig unbeachtlich erklärt. Besonders deutlich wird die wirtschaftliche Betrachtung bei der Interpretation des umsatzsteuerlichen Lieferungsbegriffs. Hier wird zwar in verschiedenen Ausprägungen, aber nahezu einhellig, für einen genuin umsatzsteuerlichen Verfügungsbegriff plädiert, welcher von der Rechtsprechung in die Formel „Zuwendung von Substanz, Wert und Ertrag“ gekleidet wurde; vgl. hierzu Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 591 ff. (595); Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 3 Anm. 24; Martin in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 3 Anm. 5; BFH v. 6.12.79, BFHE 129, 425 = BStBl. II 1980, 279; v. 24.4.69, BFHE 95, 410 = BStBl. II 1969, 451.

⁵⁴⁰ Insbesondere Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Anm. 92.

⁵⁴¹ So Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, S. 117 (131); ebenso BFH v. 24.4.1969, BFHE 95, 410 = BStBl. II 1969, 451.

⁵⁴² StuW 1981, 81 (86); vgl. auch Reiß/Bolk, DStZ 1980, 385 (386 ff.).

in Abs. 2 Nr. 1 S. 2 Wirtschaftsgüter ausdrücklich dem Treugeber zurechnet, darüber hinaus eine Regel zur Zurechnung von Umsätzen beim Treugeber.⁵⁴³

In der Tat erscheint es verlockend, einer eher formalen, zivilrechtlichen Betrachtungsweise, eine teleologisch orientierte, wirtschaftlich geprägte, genuin umsatzsteuerliche Sicht gegenüberzustellen. Die Notwendigkeit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist im Steuerrecht allgemein unbestritten und soll auch hier nicht grundsätzlich angegriffen werden. Als ein Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise regelt § 39 AO die Zurechnung von Wirtschaftsgütern. Vor allem in der älteren Literatur⁵⁴⁴ wird dieser Vorschrift das Prinzip entnommen, dass Umsätze, die ein Treuhänder mit Hilfe des Treugutes ausführt, als Umsätze des Treugebers qualifiziert werden müssen. Der BFH⁵⁴⁵ und die neuere herrschende Literaturmeinung⁵⁴⁶ gestehen § 39 AO indessen für die Umsatzsteuer keine Relevanz mehr zu. Die Frage der Zurechnung von Wirtschaftsgütern habe im Umsatzsteuerrecht, insbesondere für die Begriffsbestimmung der Lieferung, keine Bedeutung.⁵⁴⁷ Andererseits stellt der BFH⁵⁴⁸ in seiner Rechtsprechung zu den Bauten auf fremdem Grund und Boden oder zum Leasing maßgeblich auf das „wirtschaftliche Eigentum“ ab. Der Anwendung oder Nichtanwendung des § 39 AO im Umsatzsteuerrecht scheint noch kein einheitliches Konzept zugrunde zu liegen. Es soll deshalb im folgenden versucht werden, aus dogmatischen Überlegungen zu grundsätzlichen Hypothesen über die Anwendbarkeit des § 39 AO zu gelangen. Bezug nehmend auf Schön⁵⁴⁹, ist dabei eine differenzierte Betrachtung anzustellen. Es sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- a. es wird eine Leistung mit einem Wirtschaftsgut erbracht, dessen wirtschaftlicher Eigentümer vom zivilrechtlichen Eigentümer abweicht;
- b. ein Wirtschaftsgut, dessen wirtschaftliche Zuständigkeit von der zivilrechtlichen abweicht, ist Gegenstand einer Leistung;

⁵⁴³ So Ahlbäumer, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, S. 107; Giesberts in: Rau/Dürwächter, UStG, § 3 Anm. 275, der Treuhänder habe lediglich eine wirtschaftlich nicht relevante, formale Rechtsposition, deren Übertragung keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne und deshalb keine Lieferung sein kann. Giesberts setzt damit aber konkludent die Notwendigkeit einer Vorlieferung oder -leistung voraus, um selber liefern oder leisten zu können. Das dies nicht der Fall ist, zeigt schon das Beispiel der Veräußerung von Diebesgut. Der Dieb kann liefern, obwohl er nicht beliefert wurde.

⁵⁴⁴ So von Wallis, UR 1957, 45 (46); Rosenau, DB 1966, Beilage 18, S. 10; Wachweger, DStR 1973, 233 (234); Beker, DStR 1972, 615 ff.

⁵⁴⁵ BFH v. 7.5.1987, UR 1988, 124 (125); BFH v. 24.4.1969, BFHE 95, 410 = BStBl. II 1969, 451 (452).

⁵⁴⁶ Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 39 AO Anm. 28; Probst in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Anm. 61; Heuermann in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 3 Abs. 1 Anm. 377.

⁵⁴⁷ So BFH v. 24.4.1969, BFHE 1995, 410 = BStBl. II 1969, 451 (452).

⁵⁴⁸ Zum Bauen auf fremden Grund und Boden vgl. BFH v. 26.1.1978, BFHE 124, 259 = BStBl. II 1978, 280; BMF vom 23.7.1986, BStBl. I 1986, 432 ; zum Leasing vgl. BFH v. 1.10.1970, BFHE 100, 272 = BStBl. II 1971, 34.

⁵⁴⁹ Umsatzsteuerekongress-Bericht 1991/92, 117 (132).

zu a) Die offensichtliche Unanwendbarkeit des § 39 AO für die Zurechnung von Leistungen im Umsatzsteuerrecht ergibt sich schon aus dem einfachen Beispiel der Untervermietung. Es ist völlig unstrittig, dass die Umsätze aus der Untervermietung dem Untervermieter und nicht dem Erstvermieter zuzurechnen sind, obwohl der Erstvermieter wirtschaftlicher Eigentümer der Mietsache ist.⁵⁵⁰ Der induktive Schluss aus diesem Beispiel auf die generelle Unanwendbarkeit des § 39 AO erscheint jedoch nicht zufriedenstellend. Mithin ist eine dogmatische Betrachtung unverzichtbar. Weniger offensichtlich, aber dennoch typisch für die Variante a sind die Fälle der Vollrechtstreuhand. Der Treugeber übereignet dem Treuhänder ein Wirtschaftsgut zu treuen Händen, das heißt, der Treuhänder muss seine Rechtsmacht im Interesse des Treugebers ausüben. Ertrag- und substanzsteuerrechtlich wird das Wirtschaftsgut dem Treugeber zugerechnet. Zurechnungsobjekt gemäß § 39 AO ist auch im Einkommensteuerrecht nur das Wirtschaftsgut, nicht die Einkünfte. So wie es im Umsatzsteuerrecht darauf ankommt, wer einen Leistungstatbestand erfüllt, kommt es im Einkommensteuerrecht nur darauf an, wer den Tatbestand der Einkünfterzielung erfüllt.⁵⁵¹ Das ist regelmäßig der Treugeber. Ob über den Wortlaut des § 39 AO hinaus auch Leistungen im Sinne des Umsatzsteuerrechts Objekt der Zurechnung sein können, kann nur durch Auslegung der Norm ermittelt werden.

Im materiellen Steuerrecht hat § 39 AO allgemeine Geltung.⁵⁵² Die Anwendbarkeit richtet sich nach dem Wesen und Inhalt des jeweiligen Steuergesetzes. So erlangt § 39 AO im Einkommensteuerrecht maßgebliche Bedeutung für den Zeitpunkt des bilanzrechtlichen Zu- und Abgangs von Wirtschaftsgütern, korrespondierend hiermit für die Gewinnrealisierung aus Veräußerungen und unter bestimmten Voraussetzungen für die AfA-Befugnis.⁵⁵³ Die Zurechnungsregel, die hinter § 39 AO steht, zielt hauptsächlich darauf ab, wem der wirtschaftliche Wert der Güter zusteht, wer das wirtschaftliche Risiko des Gewinns oder Verlustes aus einem Wirtschaftsgute tatsächlich trägt.⁵⁵⁴

Dieses Risiko jedoch ist für das Umsatzsteuerrecht absolut unbeachtlich. Es soll nicht der Ertrag aus einem Wirtschaftsgute besteuert werden, sondern der Verbrauch, der sich darin äußert, dass einem anderen Wirtschaftssubjekt eine Leistung mittels dieses Wirtschaftsgutes gegen Entgelt angeboten wird. Allein diese Leistung (z.B. Verpachtung eines Grundstückes) ist Substrat der Besteuerung, nicht aber das Ergebnis, das aus der Nutzung eines Wirtschaftsgutes gezo-

⁵⁵⁰ Zur Problematik der Zwischenvermietung siehe § 8.B.2.

⁵⁵¹ BFH v. 29.11.1982, BFHE 137, 433 = BStBl. II 1983, 272; Tipke, StuW 1977, 293 (298 ff.); Ruppe, DStJG, Bd. 1 (1979), S. 7 ff. (17 ff.); Stadie, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, S. 17 ff.

⁵⁵² Ebenso Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 39 AO Anm. 14; Tipke/Kruse, AO/FGO, § 39 AO Rz. 5.

⁵⁵³ Hierzu Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 39 AO Anm. 18 - 21.

⁵⁵⁴ Die Herrschaft über ein Wirtschaftsgut i.S.d. § 39 Abs.2 Nr. 1 AO hat derjenige, bei dem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten liegen; vgl. BFH v. 15.3.1973, BStBl. II 1973, 593. Der wirtschaftliche Eigentümer ist AfA-befugt, wenn er selbst den Tatbestand der Einkünfterzielung erfüllt und wirtschaftlich den Wertverzehr des Wirtschaftsgutes trägt; vgl. BFH v. 17.1.1972, BFHE 106, 84 = BStBl. II 1972, 700; vgl. auch Urbas, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, S. 228 ff.

gen wird. Das verdeutlicht auch § 2 Abs. 1 S. 3 UStG, der eine Gewinnerzielungsabsicht für die Unternehmereigenschaft nicht voraussetzt. Es ist daher völlig irrelevant, wem ein Wirtschaftsgut nach § 39 AO zuzurechnen ist, kraft dessen eine Leistung erbracht wird. Die Teleologie des § 39 AO, Wirtschaftsgüter demjenigen zuzurechnen, dem der wirtschaftliche Wert zusteht, dem sie also wirtschaftlich nützen, respektive dem, der einen Wertverlust zu tragen hat, zielt an der Idee des fremdversorgenden und steuereinsammelnden Unternehmers im Umsatzsteuerrecht vorbei. Eine Zurechnung von Leistungen kraft eines Wirtschaftsgutes zu dessen wirtschaftlichem Eigentümer widerspricht der Idee einer indirekten Steuer. Es geht nicht darum, die Leistungsfähigkeit des wirtschaftlichen Eigentümers zu erfassen, wie es dem § 39 AO zugrunde liegt, sondern belastet werden soll die Leistungsfähigkeit, die sich im Verbrauch von Leistungen äußert. Sofern im Umsatzsteuerrecht eine wirtschaftliche Betrachtung angestellt wird, so hat diese am Verbraucher anzuknüpfen und nicht am versorgenden Unternehmer.

Zu b) Zur Veranschaulichung der Variante b sollen zunächst einige Beispiele dienen. (Fall 1) Ein treuhänderisch gehaltenes Grundstück wird vom Treuhänder an den Treugeber rückvermietet. (Fall 2) Die Kommanditanteile an einer Publikumskommanditgesellschaft werden an einen Treuhandkommanditisten ausgegeben. (Fall 3) Ein treuhänderisch gehaltenes Grundstück wird durch den Treugeber bebaut. In allen Fällen stellt sich die Frage, ob überhaupt ein Leistungsaustausch vorliegt, oder allgemeiner, ob es zu einem Konsumguttransfer kommt. Das Wesen eines jeden Transfers ist, von einer Sphäre in eine andere Sphäre überzugehen. Hieran knüpft auch die Umsatzsteuer an, indem sie die Wertbewegungen von einem Unternehmen zu einem anderen oder zum Konsumenten der Besteuerung unterwirft. Nicht dagegen unterliegen Leistungen innerhalb eines Unternehmens der Umsatzsteuer. Die Frage, die sich bei den aufgeführten Beispielen stellt, ist, wo der Bereich des Unternehmens endet. Gehört das treuhänderisch gehaltene Grundstück noch zum Unternehmen des Treugebers, so kann dieses logischerweise nicht rückvermietet werden (Fall 1). Im anderen Fall bebaut der Treugeber seinen eigenen Grund und Boden (Fall 3).

Wenn das Umsatzsteuerrecht den entgeltlichen Übergang von Waren und Dienstleistungen von einem Unternehmen zum anderen oder zum Nichtunternehmer besteuert, so knüpft dieses grundsätzlich an die zivilrechtlichen Rechtssphären der natürlichen und juristischen Personen an. Die einzige gesetzlich fixierte Ausnahme hiervon bildet die Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Entgegen der zivilrechtlichen Selbständigkeit der Organgesellschaft gilt diese im Umsatzsteuerrecht aufgrund der wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers als unselbständig und mit dem Organträger verschmolzen. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 3 UStG sind die Unternehmensteile als ein Unternehmen zu behandeln. Aus umsatzsteuerlicher Sicht kommt es hier also zu einer Verschmelzung der Rechtssphären.

Schon Bühler⁵⁵⁵ wies darauf hin, dass in der Organschaft überhaupt ein Spezialfall des Treuhandgedankens zu sehen sei, nämlich die Zurechnung der Umsätze zum Treugeber. Dieser „Treuhandgedanke“ war maßgeblich beeinflusst durch ein Urteil des BFH⁵⁵⁶ aus dem Jahre 1954, wonach die Umsätze aus einer treuhänderischen Betätigung als Filmverleiher dem Treugeber zugerechnet wurden. Nachdem 1952 das Rechtsinstitut der Organschaft von der Rechtsprechung⁵⁵⁷ zwischenzeitlich abgeschafft worden war, wurden Überlegungen angestellt, ob nicht anstelle der Organschaft ein Treuhandverhältnis wirksam werden könne, wonach die Umsätze des Treuhänders wieder dem Treugeber zuzurechnen seien.⁵⁵⁸ Die Treuhand erschien als sicheres Instrumentarium für die vom Zivilrecht abweichende Zurechnung von Umsätzen.

Die Rechtslage hat sich heute um 180 Grad gedreht. Die Organschaft ist gesetzlich fixiert, die Treuhand dagegen umstritten. Es steht zur Debatte, ob der Gedanke der Organschaft auf Treuhandverhältnisse zu übertragen ist, um die Rechtssphäre des Treugebers, dem § 39 AO entsprechend, auf Wirtschaftsgüter des Treuhänders auszudehnen. Beispielhaft ist das Urteil des BFH⁵⁵⁹ vom 29.1.1988: Einzige Kommanditistin einer Publikums-Kommanditgesellschaft war die S GmbH. Diese GmbH fungierte als Treuhandkommanditistin für 39 Treugeberkommanditisten. In einem Treuhandvertrag übernahm S die Platzierung der Kommanditanteile sowie die Vermittlung von Gesellschafterdarlehen. Der BFH entschied, dass die S GmbH „nicht als zusätzlich Leistende in die Ausgabe der Kommanditanteile eingeschaltet“ war. Sie „handelte ausdrücklich und für alle Beteiligten als Vermittler. Die hinzutretenden Treugeberkommanditisten erhielten zwar nicht die formalrechtliche Stellung von Kommanditisten im Sinne des §§ 161 ff. HGB; die Kommanditistenrechte konnte nur die S als Treuhänder wahrnehmen. Im Innenverhältnis war die S jedoch weisungsgebunden. Die Beteiligungen waren nach dem Treuhandvertrag allein den Treugebern zuzurechnen.“ Auch die Finanzverwaltung nimmt unter Bezug auf § 39 AO einen unmittelbaren Erwerb durch den Treugeber an.⁵⁶⁰ Hintergrund dieser Rechtsprechung ist, dass der Publikums-KG für Aufwendungen im Zusammenhang mit den steuerfreien Umsätzen kein Vorsteuerabzug zusteht.

Auch wenn die Konstruktion des Leistungsaustausches mit den Treugeberkommanditisten über § 39 AO vordergründig plausibel erscheint, so bleiben an dieser Rechtsprechung, abgesehen vom dubiosen Leistungsaustausch bei Gesellschafterbeiträgen, doch Zweifel.⁵⁶¹ Betrachtet man die Diskussion um die umsatzsteuerliche Organschaft - im System der Bruttobesteuerung mit Vorsteuerabzug

⁵⁵⁵ Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S. 321.

⁵⁵⁶ BFH v. 14.1.1954, BFHE 58, 550 = BStBl. III 1954, 120.

⁵⁵⁷ BFH v. 17.7.1952, BStBl. III 1952, 234.

⁵⁵⁸ Hierzu von Wallis, UR 1957, 45 (46).

⁵⁵⁹ BFH v. 29.1.1988, BFHE 152, 370 = BStBl. II 1988, 506 = UR 1988, 315; ebenso BFH v. 21.11.1991, BStBl. II 1992, 637.

⁵⁶⁰ BMF v. 1.4.1980, UR 1980, 99.

⁵⁶¹ Zur grundsätzlichen Problematik des Leistungsaustausch bei Gesellschafterbeiträgen vgl. Schön, DStJG, Bd. 13 (1990), S. 81 (109) m.w.N.; Husmann in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 1 Anm. 226 ff.

im allgemeinen als Fremdkörper bezeichnet⁵⁶² -, so stellt sich schon die Frage, warum man gerade bei der Treuhand entgegen dem Zivilrecht die Unternehmenssphäre des Treugebers ausweiten soll. Folgt man dieser Rechtsprechung, so sind sämtliche Leistungsbeziehungen im Innenverhältnis, die sich auf das Treugut beziehen, umsatzsteuerlich neutral. Wenn der BFH Leistungen eines Dritten (hier Publikums-KG) an den Treuhänder dem Treugeber (hier Anleger) zuzurechnen möchte, so muss er konsequenterweise auch Leistungen des Treuhänders an einen Dritten dem Treugeber zurechnen. Ansonsten würde der BFH den Umfang des Unternehmens des Treugebers im Falle von Eingangsleistungen weiter ziehen als im Falle von Ausgangsleistungen. Ausgangsumsätze möchte der BFH jedoch (und dies zurecht) grundsätzlich dem Treuhänder zurechnen.⁵⁶³ Insofern ergibt sich ein Bruch in der Rechtsprechung des BFH. Die umsatzsteuerliche Systematik von Be- und Entlastungstatbeständen gebietet, das Unternehmen auf der Leistungseingangs- und Leistungsausgangsseite gleichermaßen abzugrenzen.

Zudem steht das Besprechungsurteil⁵⁶⁴ vom 29.1.1988 und die Folgebentscheidung⁵⁶⁵ vom 21.11.1991 im Widerspruch zu den BFH-Urteilen⁵⁶⁶ zur Zwischenvermietung. Hier hatte es der BFH - wohl aus oben genannten Gründen - bewusst vermieden, den eingeschalteten Zwischenvermieter aus den Leistungsbeziehungen auszublenden. Den Vorsteuerabzug des Hintermannes hat der BFH jedoch mit dem Argument versagt, der Umsatz des Zwischenvermieters sei aus dem Unternehmen des Hintermannes nur „ausgelagert“, weshalb dieser die Abschlussumsätze (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG) gegen sich gelten lassen müsse. Mit gleichem Argument wäre auch der Fall der Publikums-KG lösbar gewesen. Der Treuhandkommanditist erbringt letztlich auch Umsätze, die aus dem Unternehmen der Publikums-KG „ausgelagert“ sind.⁵⁶⁷

Letztlich erscheint es nicht gerechtfertigt, die umsatzsteuerliche Rechtszuständigkeit, das Unternehmen, über § 39 AO auf das sog. wirtschaftliche Eigentum auszudehnen. Es widerspricht einer Steuer, die darauf angelegt ist, entgeltliche Wertetransfers von einer Rechtssphäre in eine andere zu besteuern, diese Sphären entgegen dem Zivilrecht zu vermischen. Im Ergebnis wird hiermit auch die Legaldefinition einer Lieferung, die „Verschaffung der Verfügungsmacht“ untergraben. Insofern kann § 39 AO zur Lösung der Zurechnungsproblematik im Umsatzsteuerrecht keinen Beitrag leisten.

⁵⁶² So Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 109; ders. StuW 1979, 343; Crezelius, Steuerrecht II, § 24 Rz. 17; Jakob, Umsatzsteuer, § 4 Rz. 72.

⁵⁶³ BFH v. 15.6.1965, nicht amtlich veröffentlichtes Urteil, siehe UR 1966, 113; v. 22.3.1973, nicht veröffentlichtes Urteil, siehe die Auszüge bei Eggesiecker, UR 1975, 269 (270); FG Schleswig-Holstein v. 13.7.1977 (rkr), EFG 1977, 570; siehe auch BGH v. 12.12.1996, UR 1997, 427.

⁵⁶⁴ BFH v. 29.1.1988, BFHE 152, 370 = BStBl. II 1988, 506 = UR 1988, 315

⁵⁶⁵ BFH v. 21.11.1991, BFHE 167, 462 = BStBl. II 1992, 637.

⁵⁶⁶ BFH v. 15.12.1983, BFHE 140, 354 = BStBl. II 1984, 388 = UR 1984, 103; v. 16.5.1984, BFHE 141, 68 = BStBl. II 1984, 537 = UR 1984, 156.

⁵⁶⁷ Ausführlich zum Rechtsinstitut des ausgelagerten Umsatzes § 8.B.2.

§ 5 Kriterien außerhalb des Umsatzsteuergesetzes zur Zurechnung von Leistungen

Die höchstrichterliche Rechtsprechung verwendet auch außerhalb der umsatzsteuerlichen Normen unterschiedliche Kriterien, die für die Zurechnung von Umsätzen Bedeutung haben sollen. Leistender ist danach regelmäßig der zivilrechtlich zur Leistung Verpflichtete, der die Leistung auch tatsächlich erbracht hat.⁵⁶⁸ Entsprechend ist Leistungsempfänger derjenige, der aus dem zugrunde liegenden Schuldverhältnis den Anspruch auf die Leistung hat, sofern die Leistung an ihn ausgeführt wird.⁵⁶⁹ Dennoch gebe es keinen allgemeingültigen umsatzsteuerrechtlichen Satz, wonach derjenige als Unternehmer leistet, der nach außen hin im eigenen Namen auftritt.⁵⁷⁰ Es macht offensichtlich einen Unterschied, ob jemand im eigenen Namen auf fremde Rechnung oder im fremden Namen auf eigene Rechnung oder lediglich unter fremdem Namen tätig wird. Zum Teil betrachtet der BFH⁵⁷¹ die Streitfälle auch durch die Brille der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und kommt so zum Teil zu verblüffenden Ergebnissen. Die einzelnen Kriterien sollen im folgenden auf ihre Tauglichkeit für die Lösung der Zurechnungsproblematik untersucht werden.

A. Primat des Außenverhältnisses

Der BFH⁵⁷² und die herrschende Lehre im Schrifttum⁵⁷³ gehen davon aus, dass sich Leistender und Leistungsempfänger im Prinzip aus den zugrunde liegenden schuldrechtlichen Rechtsverhältnissen bestimmen lassen. Eine andere Beurteilung sei nur dann notwendig, wenn die Leistung faktisch zwischen anderen Beteiligten vollzogen wird.⁵⁷⁴ Das ist insofern selbstverständlich, als die Umsatzsteuer den Tatbestand der Besteuerung nicht an ein rechtsgeschäftliches oder gesetzliches Schuldverhältnis knüpft, sondern an Leistungen, also regelmäßig an die Erfüllung von Verbindlichkeiten. Hieraus ergibt sich auch, dass dem Leistungs-

⁵⁶⁸ BFH v. 3.11.1983, UR 1984, 61; v. 13.9.1984, BFHE 142, 164 = BStBl. II 1985, 21; v. 13.3.1987, BFHE 149, 313 = BStBl. II; v. 28.11.1990, BFHE 164, 134 = BStBl. II 1991, 381.

⁵⁶⁹ Ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteil v. 13.9.1984, BFHE 142, 164 = BStBl. II 1985, 21; v. 11.12.1986, BFHE 148, 361 = BStBl. II 1987, 233; v. 26.11.1987, BFHE 151, 474 = BStBl. II 1988, 158; v. 1.6.1989, BFHE 157, 255 = BStBl. II 1989, 677.

⁵⁷⁰ So zumindest Giesberts in: Rau/Dürwächter, UStG, § 3 Anm. 220; ebenso BFH v. 15.7.1987, BFHE 150, 459 = BStBl. II 1987, 746; v. 14.1.1954, BFHE 58, 550 = BStBl. III 1954, 120.

⁵⁷¹ BFH v. 20.2.1986, BFH/NV 1986, 311; v. 17.7.1980, BStBl. II 1980, 673 = UR 1980, 225.

⁵⁷² BFH v. 3.11.1983, UR 1984, 61; v. 13.9.1984, UR 1985, 35; v. 20.2.1986, UR 1988, 80; v. 13.3.1987, BFHE 149, 313 = BStBl. II 1987, 524 = UR 1987, 202; v. 7.5.1987, UR 1988, 124; v. 1.7.1987, UR 1989, 86; v. 24.9.1987, BFHE 151, 90 = BStBl. II 1988, 29 = UR 1988, 74.

⁵⁷³ Statt aller Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 42; Jakob, Umsatzsteuer, § 5 Rz. 92; Probst in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Anm. 60; Husmann in: Rau/Dürwächter, UStG, § 1 Anm. 92.

⁵⁷⁴ So der BFH v. 13.3.1987, UR 1990, 11; hierzu Flückiger/Georgy in: Plückerbaum/Malitzky, UStG, Bd. II/1, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Anm. 131.

austausch nicht zwingend eine schuldrechtliche causa vorgelagert sein muss.⁵⁷⁵ Dies darf aber nicht dazu führen, eine gegebene zivilrechtliche Vorstrukturierung für irrelevant erklären zu wollen.⁵⁷⁶ Eine grundsätzliche Anknüpfung an die zivilrechtlichen Vertragsverhältnisse hat mehrere umsatzsteuerspezifische Grundlagen, die im folgenden erörtert werden sollen.

B. Gründe für das Anknüpfen an das Zivilrecht

1. Leistungswille

Der Haupttatbestand des Umsatzsteuerrechtes, die Leistung, setzt, wie schon mehrfach angesprochen, einen Leistungswillen voraus. Der Leistungswille verbindet als subjektives Element die subjektive mit der objektiven Steuerpflicht zur Tatbestanderfüllung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Die umstrittene Frage, ob es sich hierbei um einen rein tatsächlichen Willen handelt oder um einen rechtsgeschäftlichen Willen, sollte zugunsten des letzteren entschieden werden. Der Leistungsaustausch ist in aller Regel in ein schuldrechtliches Synallagma eingebettet. Dessen Erfüllung ist Substrat der Umsatzbesteuerung. Der Leistungswille konkretisiert sich damit im Willen der Erfüllung einer schuldrechtlichen Verbindlichkeit. Für Ausnahmen hält die Abgabenordnung mit den §§ 40, 41 AO Lösungen bereit.⁵⁷⁷

2. Leistungsaustausch

Weiterhin besteuert die Umsatzsteuer nicht Lieferungen und sonstige Leistungen als solche, sondern Leistungen gegen Entgelt. Entgelt ist dabei alles, was der Empfänger der Leistung aufwendet, um diese zu erhalten (§ 10 Abs. 1 S. 2 UStG). Leistung und Gegenleistung müssen dabei in einer inneren Verknüpfung zueinander stehen, wobei nach hier vertretener Auffassung eine kausale Verknüpfung ausreicht, um der Teleologie der Umsatzsteuer gerecht zu werden.⁵⁷⁸ Die Entgeltlichkeit einer Leistung oder besser die Verbindung von Leistung und Gegenleistung ergibt sich allerdings in aller Regel erst vor dem Hintergrund eines schuldrechtlichen Austauschvertrages. Eine rechtsgrundlose gegenseitige Vermögensverschiebung ist kaum vorstellbar. Zudem hat der EuGH⁵⁷⁹ ausdrücklich darauf hingewiesen, dass ein Rechtsverhältnis bestehen müsse, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, um überhaupt von einem besteue-

⁵⁷⁵ A.A. ist der EuGH im sog. Straßenmusikantenurteil v. 3.3.1994, EuGHE 1994, 743 = UR 1994, 399 (400 Rz. 14).

⁵⁷⁶ A.A. Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 92; von Groll, StuW 1995, 326 (332).

⁵⁷⁷ Siehe § 3.B.3.b.

⁵⁷⁸ Siehe § 3.B.2.c.

⁵⁷⁹ EuGH v. 3.3.1994, EuGHE 1994, 743 = UR 1994, 399.

rungswürdigen Leistungsaustausch ausgehen zu können. Diese Auslegung des Art. 2 Nr. 1 der 6. RL-EG ist aufgrund der Verpflichtung zur Gemeinschaftstreue (Art. 10 EGV) auch der nationalen Auslegung von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zugrunde zu legen.

3. Umsatzsteuer als indirekte Steuer

Diese rechtsgeschäftlich begründete Verbindung von Leistung und Gegenleistung hat auch im Hinblick auf den Rechtscharakter der Umsatzsteuer als indirekte Steuer Konsequenzen. Sinn und Zweck der Umsatzsteuer ist nach hier vertretener Auffassung eine allgemeine proportionale Besteuerung des Verbrauchs. Steuerpflichtiger (§ 13 Abs. 2 UStG) und damit Steuerschuldner (§ 33 AO) ist aber der leistende Unternehmer. Nach dem Modell der offenen Steuerüberwälzung wird die Umsatzsteuer zum Bestandteil des zivilrechtlichen Entgelts⁵⁸⁰, dieses wird vom Unternehmer vereinnahmt und an den Fiskus abgeführt. Damit wird der Unternehmer, wie schon des öfteren betont, zum „Treuhandler“ des Fiskus. Wird der leistende Unternehmer aber außerhalb zivilrechtlicher Kategorien zu bestimmen versucht, so läuft man Gefahr, den Steuerüberwälzungsmechanismus auseinanderzureißen. Nur der zivilrechtliche Leistungspartner ist in der Lage, den Anspruch auf den im Entgelt enthaltenen Umsatzsteuerbetrag überhaupt durchzusetzen.

Die Kehrseite der Pflicht zur Abführung der vereinnahmten Umsatzsteuer ist der zivilrechtlich ausgestaltete Anspruch auf Erteilung einer Rechnung nach § 14 Abs. 1 UStG.⁵⁸¹ Die Pflicht zur Erteilung einer Rechnung stellt sich als vertragliche Nebenpflicht dar und verdeutlicht die Friktionen, die eine originär umsatzsteuerliche Bestimmung der Leistungspartner in sich birgt.⁵⁸² Es wäre unsinnig, wenn der nach dem Bürgerlichen Recht zur Leistung Verpflichtete den Abnehmer für die Rechnungserteilung haftungsfrei auf einen Dritten verweisen könnte.

4. Die Ausgestaltung des Rechnungserteilungsanspruchs

§ 14 Abs. 1 Satz 1, 1. Alt. UStG räumt dem Unternehmer, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, die spezielle Berechtigung ein, Rechnungen auszustellen, in denen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist. Diese Berechtigung wird zur Verpflichtung, wenn die entgeltlichen Leistungen gegenüber einem anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht

⁵⁸⁰ Palandt-Putzo, BGB, § 433, Rz. 26 und 30; vgl. auch BGH v. 4.4.1973, WM 1973, 677.

⁵⁸¹ Palandt-Putzo, BGB, § 433 Rz. 23 m.w.N.

⁵⁸² Zum zivilrechtlichen Charakter des Rechnungserteilungsanspruches vgl. BGH v. 11.12.1974, NJW 1975, 310; v. 14.10.1980, NJW 1980, 2710; v. 24.2.1988, NJW 1988, 2042; v. 10.11.1988, NJW 1989, 302; BFH v. 4.3.1982, BStBl. II 1982, 309 = UR 1982, 93 m. Anm. Weiß.

werden und der leistungsempfangende Unternehmer die Ausstellung einer Rechnung nach Maßgabe des § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG mit gesondertem Steuerausweis verlangt (§ 14 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt. UStG). Die Aufgabenstellung des Rechnungserteilungsanspruches ist eindeutig und unbestritten. Aus dem Zusammenspiel der §§ 14 und 15 UStG folgt, dass vom leistenden Unternehmer eine Abrechnung erteilt werden soll, damit der Leistungsempfänger in die Lage versetzt wird, bei der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges dem von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG aufgestellten tatbestandlichen Merkmal der „gesonderten Inrechnungstellung von Umsatzsteuer“ genügen zu können. Der Erhalt der Rechnung dokumentiert die Inrechnungstellung von Steuer im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.⁵⁸³ Da sich dieses Tatbestandsmerkmal tatsächlich vollzogen haben muss, ist es keiner Schätzung zugänglich und kann auch nicht im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme fiktiv unterstellt werden.⁵⁸⁴ Die Geltendmachung eines bestehenden Vorsteuerabzuges vor dem Finanzamt hängt untrennbar damit zusammen, dass der Leistungsempfänger ein Abrechnungspapier erhalten hat, das einen gesonderten Steuerausweis enthält. Damit tritt zutage, dass der Anspruch auf Rechnungserteilung sachlich dem Bereich des Zugangs zum Vorsteueranspruch zuzurechnen ist.⁵⁸⁵

Der Anspruch auf Rechnungserteilung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis kann in die Vertragsvereinbarung der Parteien als solcher aufgenommen sein. In jedem Falle aber begründet § 14 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt. UStG einen gesetzlichen Anspruch des Leistungsempfängers auf eine ordnungsgemäße Rechnung. Dabei richtet sich der Anspruch nach dem zugrunde liegenden materiellrechtlichen Schuldverhältnis der Vertragsparteien. Diese Rechtsauffassung kann inzwischen aufgrund der höchstrichterlichen Rechtsprechung⁵⁸⁶ als gefestigt angesehen werden. Denn der Rechnungserteilungsanspruch des § 14 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt. UStG enthält nach der auf den BGH⁵⁸⁷ zurückgehenden Rechtsprechung des BFH⁵⁸⁸ eine nicht steuerrechtliche, sondern eine zivilrechtliche Regelung.⁵⁸⁹ Demnach wollte der Gesetzgeber Streitigkeiten aus § 14 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt. UStG bewusst dem ordentlichen Rechtsweg zuweisen. Dabei darf nicht übersehen werden, dass der Rechnungserteilungsanspruch immer auch an materiell steuerrechtliche Vorfragen geknüpft ist. Die zivilgerichtliche Verurteilung zur Rechnungserteilung setzt in jedem Falle das Bestehen eines entsprechenden materiellrechtlichen Anspruches voraus.⁵⁹⁰

⁵⁸³ Nicht lediglich eine Formalie, sondern Tatbestandserfordernis des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG; hierzu BFH v. 24.9.1987, BStBl. II 1988, 694.

⁵⁸⁴ Gl. A. Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Rdn. 34; Weiß, UR 1989, 105 (107).

⁵⁸⁵ Ebenso Weiß, UR 1989, 105 (107).

⁵⁸⁶ BGH v. 24.2.1988, NJW 1988, 2042 (2043).

⁵⁸⁷ BGH v. 11.12.1974, NJW 1975, 310; v. 14.1.1980, NJW 1980, 2710; v. 24.2.1988, NJW 1988, 2042; v. 10.11.1988, NJW 1989, 302.

⁵⁸⁸ BFH v. 4.3.1982, BStBl. II 1982, 309 = UR 1982, 93 m. Anm. Weiß.

⁵⁸⁹ Vgl. für das Schrifttum statt vieler Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Anm. 86 mit zahlreichen Nachweisen; kritisch Padberg in Festgabe Felix, S. 239 (247 ff.).

⁵⁹⁰ BGH v. 24.2.1988, NJW 1988, 2042 (2043).

Neben dem Entgelt (§ 10 UStG) und dem darauf entfallenden Steuerbetrag (§ 12 UStG) ist hier vor allem von Interesse, dass auch der Leistende und der Leistungsempfänger in der Rechnung benannt sein müssen, mithin Klarheit über die am Leistungsaustausch Beteiligten bestehen muss. Man hat sich vor Augen zu halten, welche Folgen es hat, die Beteiligten des umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches unter originär steuerrechtlichen, gegebenenfalls noch unklaren Gesichtspunkten festzustellen und diese Fragen in einen zivilrechtlichen Prozess hineinzutragen. Die Beurteilung steuerlicher Vorfragen stellt zwar grundsätzlich kein besonderes Hindernis dar, müssen doch Zivilgerichte oftmals über Vorfragen aus anderen Rechtsgebieten befinden. Der BGH schränkt die Anspruchsnorm des § 14 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt. UStG und damit die Durchsetzbarkeit des Rechnungserteilungsanspruches jedoch unter der Maßgabe des § 14 Abs. 2 und 3 UStG ein. „Bei jeder zweifelhaften Steuerrechtslage ist es dem Leistenden regelmäßig nicht zuzumuten, eine Rechnung nach § 14 Abs. 1 UStG auszustellen, die u.U. nach der Beurteilung des zuständigen Finanzamts unberechtigt ist und ihn der Steuer nur aufgrund der Sanktion des § 14 Abs. 3 UStG unterwirft.“⁵⁹¹ „Verlange man auch bei einer solchen Sachlage von dem leistenden Unternehmer den Ausweis des objektiv zutreffenden Steuerbetrages, so setze man ihn dem unzumutbaren Risiko aus, sich entweder durch einen objektiv zu niedrigen Ausweis möglicherweise gegenüber dem Leistungsempfänger schadensersatzpflichtig zu machen oder aber bei Ausweis eines objektiv zu hohen Betrages Umsatzsteuer zahlen zu müssen, die er an sich nicht geschuldet hätte.“ Um den Rechnungserteilungsanspruch des § 14 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt. UStG einer auf dem ordentlichen Rechtsweg verbindlichen Entscheidung zuzuführen, ist es notwendig, Leistenden und Leistungsempfänger der zivilrechtlichen Vorstrukturierung entsprechend zu bestimmen. Verwischt man diese Leistungsbeziehungen durch originär umsatzsteuerrechtliche Zurechnungsregeln, die zudem noch unklar sind, so läuft der Rechnungsaussteller Gefahr, den ausgewiesenen Betrag allein wegen der Inrechnungstellung zu schulden, selbst wenn sich später herausstellt, dass er nicht Leistender war. Andererseits muss er damit rechnen, sich gegenüber dem Leistungsempfänger schadensersatzpflichtig zu machen, wenn er die Rechnung zu Unrecht verweigert.⁵⁹² Beschreitet der Leistungsempfänger den Zivilrechtsweg, um seinen Anspruch auf Rechnungserteilung durchzusetzen, so liegt die Gefahr bei den ordentlichen Gerichten, den Verklagten zur Rechnungserteilung zu verurteilen und damit die Strafsteuer des § 14 Abs. 3 UStG auszulösen. Denn der Finanzbehörde bleibt es unbenommen, den Sachverhalt umsatzsteuerrechtlich zu würdigen.⁵⁹³ Jüngst hat der BFH⁵⁹⁴ in diesem Zusammenhang ein berechtigtes Interesse des Leistenden an der umsatzsteuerrechtlichen Sachverhaltsbeurteilung im Sinne des § 41 Abs. 1 FGO bestätigt und damit den Weg in ein Feststellungsverfahren geebnet. Es kann

⁵⁹¹ Leitsatz des BGH Urteils v. 10.11.1988, NJW 1989, 302; hierzu ausführlich Lindner, DStR 1991, 233..

⁵⁹² Ausführlich hierzu Peusquens, NJW 1974, 683 (685); Klein, BB 1996, 135.

⁵⁹³ Ebenso Klein, BB 1996, 135.

⁵⁹⁴ Urteil vom 10.7.1997, UR 1997, 473.

aber wohl niemanden begeistern, wenn er künftig zwei Prozesse führen muss, um eine Rechnung zu erhalten. Zwar ist damit immerhin ein Weg gewiesen, wie der Leistungsempfänger seinen Anspruch auf Rechnungserteilung durchsetzen kann. Es stellt sich aber schon die Frage, ob man das Umsatzsteuerrecht dermaßen verkomplizieren muss, dass der Bürger seinen (zivilen) Rechtsschutz nur noch mit dem Umweg über die Finanzgerichtsbarkeit erlangen kann.

5. Gemeinschaftsrecht

Die äußerliche Erkennbarkeit des leistenden Steuerpflichtigen entspricht wohl auch der Intention der 6. Richtlinie-EG. Hier ist es insbesondere der Art. 6 Abs. 4, der bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen und für fremde Rechnung den Steuerpflichtigen so behandelt, als ob er diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten. Auch wenn Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG aufgrund der Übergangsregelung des Art. 28 Abs. 3 Lit. e der 6. RL-EG noch keine zwingende Wirkung für den nationalen Gesetzgeber entfaltet, so wird man doch dem Anliegen der Richtlinie, im Zweifel den nach außen Auftretenden als Steuerpflichtigen zu behandeln, im Wege einer richtlinienkonformen Auslegung Rechnung zu tragen haben.⁵⁹⁵

In dieselbe Richtung weist das Straßenmusikanten-Urteil des EuGH⁵⁹⁶ vom 3.3.1994. In Auslegung des Art. 2 Abs. 1 der 6. RL-EG setzt der EuGH für die Annahme eines Leistungsaustausches voraus, dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.⁵⁹⁷ Diesen unmittelbaren Zusammenhang konkretisiert der EuGH, indem er zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis voraussetzt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden.⁵⁹⁸ Zwar ist dieses Urteil zur Frage des Leistungsaustausches ergangen, es lassen sich hieraus aber auch Schlüsse zur Identifizierung des Leistenden und des Leistungsempfängers ableiten. Wenn der EuGH einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch zwingend in eine schuldrechtliche causa gebettet sehen möchte, so können die beteiligten Parteien nur anhand dieser bestimmt werden. Eine vom Zivilrecht abweichende Bestimmung von Leistendem oder Leistungsempfänger müsste im Sinne der Rechtsprechung des EuGH konsequent bereits die vorgelagerte Frage des Leistungsaustausches verneinen.

⁵⁹⁵ Ebenso Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, S. 117 (126); Friedl, UR 1987, 65 (68); Reiß, StuW 1981, 81 (86); a.A. ist Giesberts in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 3 Anm. 268, der eine nur nach dem "formalen Kriterium Auftreten nach außen" vorgehende Bestimmung der Leistungspartner nicht für sachadäquat hält, weil damit die Höhe der Steuerbelastung von "willkürlich gewählten formalen Rechtsgestaltungen" abhängig gemacht werden könne. Diese Bedenken sind aber nur auf die am Wirtschaftsbegriff "Unternehmer" orientierte und damit zu enge Bestimmung des Steuerpflichtigen zurückzuführen. Folgt man dem hier vertretenen Konzept der weit gefaßten Konkretisierung des Unternehmerbegriffes, so sind diese Bedenken gegenstandslos.

⁵⁹⁶ EuGH v. 3.3.1994, EuGHE 1994, 743 = UR 1994, 399

⁵⁹⁷ So bereits EuGH v. 5.2.1981, EuGHE 1981, 445 = UR 1981, 100; v. 23.11.1988, EuGHE 1988, 6365 = UR 1990, 307.

⁵⁹⁸ EuGH v. 3.3.1994, UR 1994, 399 Tz. 14.

C. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als Zurechnungsmittel

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise besteht darin, Rechtsnormen nach ihrem wirtschaftlichen Sinn, „nach ihrer auf die wirtschaftliche Wirklichkeit gerichteten Bedeutung zu verstehen und fortzubilden“⁵⁹⁹. Wenn im Umsatzsteuerrecht also die Rede davon ist, die Zurechnung von Umsätzen habe aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtung zu erfolgen⁶⁰⁰, so geht es eigentlich um die Auslegung der §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1 u. 9 UStG. Diese Normen bilden die Rechtsgrundlage dafür, Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland erbringt, der Besteuerung zu unterwerfen. Objekt der Auslegung ist demnach u.a., wer als leistender Unternehmer anzusehen ist. Trotz aller Schwierigkeiten bei der Definition und Durchführung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist man sich im Grundsatz darüber einig, dass die wirtschaftliche Betrachtung dort ihre eigentliche Bedeutung erlangt, wo Querverbindungen des Steuerrechts zum Zivilrecht bestehen.⁶⁰¹ Neben der Auslegung der steuerrechtlichen Tatbestandsmerkmale umfasst das Schlagwort der wirtschaftlichen Betrachtungsweise noch einen weiteren Problemkreis, den der Sachverhaltsbeurteilung.⁶⁰² Hier ist Kern der wirtschaftlichen Betrachtung, dass bei der Beurteilung eines Sachverhaltes nicht allein nach dem äußeren Erscheinungsbild geurteilt werden darf, sondern dass bei der Beurteilung auch der dem Sachverhalt eigene wirtschaftlich bedeutsame Inhalt zu beachten ist. Verbreitet ist auch die Meinung⁶⁰³, die wirtschaftliche Betrachtungsweise entfalte ihre Wirkung zwischen Gesetzesauslegung und Sachverhaltsfeststellung. Abgesehen von den grundsätzlichen Bedenken, die gegen die unterschiedlichen Verständnisvarianten der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestehen, soll im folgenden analysiert werden, inwiefern wirtschaftliche Überlegungen bei der Bestimmung des leistenden Unternehmers grundsätzlich mit der Systematik der Umsatzsteuer in Einklang zu bringen sind.⁶⁰⁴

1. Wirtschaftliche Zurechnung des Ergebnisses

Im Rahmen der Diskussion um die umsatzsteuerliche Behandlung von Treuhandverhältnissen wird von Vertretern der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

⁵⁹⁹ Beisse, *StuW* 1981, 1.

⁶⁰⁰ So der BFH v. 13.3.1987, *BFHE* 149, 313 = *BStBl.* II 1987, 524 = *UR* 1988, 202; v. 14.1.1954, *BFHE* 58, 550 = *BStBl.* III 1954, 120; v. 15.12.1983, *BFHE* 140, 354 = *BStBl.* II 1984, 388 = *UR* 1984, 103 (104), „Maßgeblich ist, ... und dass ihm das wirtschaftliche Ergebnis des aus seinem Unternehmen ausgelagerten Umsatzes zufließt.“

⁶⁰¹ Hierzu Crezelius, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, S. 196.

⁶⁰² Hierzu Crezelius, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, S. 195.

⁶⁰³ So Hartmann, *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen*, S. 196.

⁶⁰⁴ Zu den Bedenken gegen die wirtschaftliche Betrachtungsweise vgl. Crezelius, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, S. 195 ff.; Hartmann, *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen*, S. 195 ff.

se in der Regel wie folgt argumentiert: Da sich der wirtschaftliche Erfolg oder Misserfolg eines Treuhandgeschäftes letztlich in der Person des Treugebers niederschlägt, seien auch die Umsätze des Treuhänders dem Treugeber zuzurechnen.⁶⁰⁵ Es ist aber gerade fraglich, ob es für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Bedeutung ist, wer den wirtschaftlichen Erfolg oder Misserfolg trägt. Insbesondere im „Geldspielautomatenurteil“⁶⁰⁶ vom 24.9.1987 hat der BFH ausdrücklich hervorgehoben, dass es beim Auftreten im eigenen Namen völlig unerheblich sei, ob das Geschäft für fremde Rechnung erfolge, bzw. wem das Ergebnis des Geschäftes zufließt. Dieser Rechtsprechung, welche mit dem BFH-Urteil⁶⁰⁷ vom 11.10.1990 nochmal bestätigt wurde, ist uneingeschränkt zuzustimmen. Sie entspricht gänzlich dem Charakter der Umsatzsteuer als eine indirekte Steuer. Es kann bei der Umsatzsteuer, welche ihre Belastungswirkung auf der Ebene der Verbraucher entfalten soll, nicht darauf ankommen, wem das den Konsum finanzierende Entgelt letztlich zufließt. Der leistende Unternehmer ist nur Steuereinsammler. Dieser zeichnet sich nicht durch die Erzielung eines positiven Ergebnisses aus, wie es das Ertragsteuerrecht fundamental voraussetzt⁶⁰⁸, sondern lediglich durch die Erzielung von Entgelten als Reflex einer nachhaltigen Versorgung. Gesetzestechnisch drückt sich diese Konzeption darin aus, dass § 2 Abs. 1 UStG in der Person des Unternehmers auf eine Gewinnerzielungsabsicht verzichtet. Für die Zurechnung von Leistungen spielt es also keine Rolle, wem die Gegenleistung aus dem Geschäft letztlich zufließt.⁶⁰⁹

2. „Der wirtschaftlich Leistende“

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kann im Umsatzsteuerrecht nur aus der Perspektive der Leistungserbringung erfolgen. Entscheidend ist unter dem Gesichtspunkt der Verbrauchsteueridee, wer durch die Bereitstellung wirtschaftlich werthafter Leistungen Konsum ermöglicht und somit Entgeltansprüche auslöst. Um eine Aussage darüber treffen zu können, inwiefern die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Bestimmung des Leistenden vom Zivilrecht abweichende Wertungen treffen darf, sind zwei grundlegend verschiedene Varianten zu differenzieren. Zum einen ist es das Subjekt der Zurechnung an sich, welches unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgemacht werden kann. Zum anderen ist es die Leistung, die einem anderen als dem zivilrechtlich leistenden zugerechnet werden soll.

⁶⁰⁵ So Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges 1989, S. 46 f.; Giesberts in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 274 ff.; vgl. auch BFH v. 14.1.1954, BFHE 58, 550 = BStBl. III 1954, 120 (121).

⁶⁰⁶ BFHE 151, 90 = BStBl. II 1988, 29 = UR 1988, 74 (76).

⁶⁰⁷ BFH v. 11.10.1990, BFHE 162, 497 = BStBl. II 1991, 191.

⁶⁰⁸ Zur sog. Liebhaberei im Einkommensteuerrecht vgl. Schmidt, EStG, § 2 Anm.22 ff. mit zahlreichen Nachweisen aus Rechtsprechung und Schrifttum.

⁶⁰⁹ Ebenso Kirsten/Matheja, Treuhand und Treuhänder im Steuerrecht, Rz. 278; Schön, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1991/92, S. 117 (135).

a) Wirtschaftliche Betrachtung des Steuersubjektes

Wie bereits ausführlich dargelegt, erfordert die abstrakte umsatzsteuerliche Subjektfähigkeit ein Mindestmaß an zivilrechtlicher Rechtsfähigkeit sowohl im materiellen als auch im formellen Sinne.⁶¹⁰ Nur unter dieser Voraussetzung ist es überhaupt möglich, Partei zivilrechtlicher Austauschverträge zu sein, die im Regelfall den Rechtsgrund gegenseitiger Vermögensverschiebungen bilden. Auch die Einbettung des umsatzsteuerlichen Überwälzungsmechanismus in die zivilrechtlichen Haupt- und Nebenpflichten des gegenseitigen Vertrages gebieten eine enge Annäherung an die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit. Die Überwälzung der Umsatzsteuer kann nur gelingen, wenn der Leistende einen zivilrechtlich durchsetzbaren Anspruch auf den im Entgelt enthaltenen Umsatzsteuerbetrag hat, und der Leistungsempfänger dafür die für den Vorsteuervergütungsanspruch notwendige Rechnung verlangen kann. Der gegenseitige Leistungsaustausch findet in aller Regel im Rahmen der zivilrechtlichen Synallagmen (§§ 320 ff. BGB) statt.⁶¹¹ Die Vertragsparteien können, dem Grundsatz der Privatautonomie entsprechend, ihre Rechtsverhältnisse beliebig gestalten.

Allerdings gilt dies nur innerhalb der allgemeinen Schranken, die die Rechtsordnung vorgibt. Insbesondere im Bereich der Amtshandlungen stellt die Rechtsordnung oft höhere Ansprüche an den Amtsinhaber als die allgemeine Rechtsfähigkeit. Der BFH hatte im Urteil⁶¹² vom 13.3.1987 über die Zurechnung von Umsätzen aus der Testamentsvollstreckertätigkeit einer Rechtsanwaltssozietät zu entscheiden. Er rechnete die Umsätze der GbR zu, obwohl diese nach herrschender Meinung⁶¹³ als solche nicht zum Testamentsvollstrecker bestellt werden kann. In Auslegung des § 2224 BGB wird sich die Ernennung häufig auf die Gesellschafter gemeinschaftlich beziehen.⁶¹⁴ Der BFH setzt sich somit einfach über die zivilrechtliche Hürde hinweg, dass die GbR als solche gar nicht Testamentsvollstrecker sein kann, wenn sie diese Tätigkeit tatsächlich gegen Entgelt ausgeführt hat. Der Rechtsprechung des BFH ist m.E. zuzustimmen. Die Umsatzsteuer besteuert nicht das Verpflichtungsgeschäft, sondern tatsächliche Verfügungen als Akt der Versorgung. Findet eine solche Versorgung tatsächlich statt, so kann es für die Umsatzbesteuerung nicht mehr relevant sein, ob ein vorgelagertes Verpflichtungsgeschäft in dieser Weise oder von den beteiligten Personen als solchen abgeschlossen werden konnte oder durfte. Diesem Ergebnis entspricht auch die abgabenrechtliche Vorschrift des § 41 Abs. 1 AO.

⁶¹⁰ Siehe § 3.C.3.

⁶¹¹ Der EuGH hält ein schuldrechtliches Verhältnis, in dessen Rahmen Leistungen gegenseitig ausgetauscht werden, sogar für zwingend, um überhaupt von einem Leistungsaustausch ausgehen zu können; vgl. EuGH v. 3.3.1994, EuGHE 1994, 743 = UR 1994, 399.

⁶¹² BFH v. 13.3.1987, BFHE 149, 313 = BStBl. II 1987, 524 = UR 1987, 202

⁶¹³ MünchKomm-Brandner, BGB, § 2197 Anm. 9; Sörgel-Damrau, BGB, § 2197 Anm. 8.

⁶¹⁴ MünchKomm-Brandner, BGB, § 2197 Anm. 9; Soergel-Damrau, BGB, § 2197 Anm. 8.

b) Wirtschaftliche Zurechnung der Leistung im eigentlichen Sinne

Geht es um die Zurechnung der Leistung an sich mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, also in Abweichung zum Zivilrecht, so ist eigentlich die Gruppe der Schein- und Umgehungsgeschäfte angesprochen. Namentlich geht es hier um die erörterten Urteile im Gebrauchtwagenhandel vor Einführung der Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) oder die Verwertung von Sicherungsgut im Namen des Sicherungsgebers. Die Abweichung der umsatzsteuerlichen Sachverhaltserfassung von der jeweils vorliegenden zivilrechtlichen Situation wird von der Rechtsprechung durch die wirtschaftliche Nähe der gewählten Gestaltung zur normal üblichen, angemessenen Gestaltung begründet. Die Auslegung des Leistungstatbestandes anhand wirtschaftlicher Argumente ist dann aber nichts anderes als die Umgehung der Umgehungsvorschrift des § 42 AO. Insofern ist die Zurechnung von Leistungen, die mittels der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in die Auslegung verschoben wird, unzulässig, da sie geltendes Recht (§ 42 AO, m.E. auch § 41 Abs. 2 AO) untergräbt.

D. Innenverhältnis

1. Unselbständigkeit

Obwohl die Unselbständigkeit nach der Rechtsprechung des BFH⁶¹⁵ und der herrschenden Literaturmeinung⁶¹⁶ zu einer Zurechnung der Umsätze zum Geschäftsherren des tätigen Unselbständigen führen soll, muss dieser Auffassung vehement widersprochen werden. Es konnte bereits gezeigt werden, dass das Merkmal der Unselbständigkeit sowohl bei natürlichen Personen, als auch bei juristischen Personen kein Kriterium für die Zurechnung von Leistungen sein kann.⁶¹⁷ Ein nach außen gerichtetes, selbständiges Auftreten eines Arbeitnehmers fällt nicht in den Bereich seiner Abhängigkeit im Innenverhältnis und führt folglich zu von ihm zu versteuernden Umsätzen. Die offensichtlichen Befürchtungen, es liege im Belieben des Steuerpflichtigen, Umsätze in den nicht steuerbaren Bereich eines abhängigen Nichtunternehmers verlagern zu können, sind auf eine undogmatische Klärung des Unternehmerbegriffes zurückzuführen, die sich zu sehr an dem Wirtschaftsbegriff „Unternehmer“ orientiert. Jeder, der nach außen in

⁶¹⁵ BFH v. 15.9.1994, BFHE 176, 285 = UR 1995, 183; v. 15.7.1987, BFHE 150, 459 = UR 1988, 15; v. 14.1.1954, BFHE 58, 550 = BStBl. III 1954, 120.

⁶¹⁶ Statt vieler Zeuner in: Bunjes/Geist, UStG, § 1 Rz. 72; Flückiger in: Plückebaum/Malitzky, UStG, Bd. II/1, § 1 Abs. 1 Rdn. 143.

⁶¹⁷ Die Zurechnung von Umsätzen innerhalb eines Organkreises zum Organträger ergibt sich vielmehr aus der angenommenen Unternehmenseinheit des Organkreises, vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG; vgl. insgesamt zum Merkmal der Unselbständigkeit als Mittel der Zurechnung § 4.A.3.

einer gewissen Intensität (Nachhaltigkeit) auftritt, ist nach der Idee einer indirekten Verbrauchsbesteuerung Steuerpflichtiger.

2. Tätig werden für Rechnung eines Anderen

Gewöhnlich unterscheidet man im Umsatzsteuerrecht das Handeln im eigenen Namen für eigene Rechnung (Eigengeschäft), das Handeln im fremden Namen für fremde Rechnung (Agentur), das Handeln im eigenen Namen für fremde Rechnung (Treuhand, Kommission) und umgekehrt das Handeln im fremden Namen für eigene Rechnung (sog. unechte Agentur).⁶¹⁸ Während die ersten beiden Fallgruppen in ihrer Dogmatik unstrittig sind, bereiten die letzten beiden erhebliche Probleme. In der Rechtsprechung und Literatur fehlt eine einheitliche Konzeption. Abgesehen von der strittigen Frage des Lieferzeitpunktes bei der handelsrechtlichen Kommission⁶¹⁹, wird zum Beispiel beim treuhänderischen Handeln der Umsatz einmal dem handelnden Treuhänder zugerechnet, weil allein auf das Auftreten im Außenverhältnis abzustellen sei und dem § 39 AO kein Grundsatz für die Zurechnung von Umsätzen zu entnehmen sei.⁶²⁰ Zum anderen wird gerade umgekehrt betont, dass die Umsätze dem Treugeber zuzurechnen seien, weil dieser der wirtschaftlich betroffene sei. Schließlich würden die Umsätze ja aus seinem Vermögen erbracht.⁶²¹ Bei der sog. Leistungskommission vertritt Tamme⁶²² die Auffassung, § 3 Abs. 3 UStG sei als Kodifizierung eines allgemeinen Rechtsgedankens auch auf die Erbringung sonstiger Leistungen anwendbar, mit der Folge, dass die Leistungen dem im Außenverhältnis im eigenen Namen Handelnden zuzurechnen sind. Andererseits soll, so wird zutreffend argumentiert, die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG einer extensiven Auslegung nicht zugänglich sein.⁶²³ Bei der sog. unechten Agentur (im fremden Namen für eigene Rechnung) erachtet der BFH⁶²⁴ das Geschäftsrisiko als das entscheidende Merkmal der Zurechnung. Denn durch die Übernahme des Risikos bringe der Vertreter zum Ausdruck, dass er ungeachtet des Auftretens im fremden Namen nicht für seinen Auftraggeber, sondern für sich selbst handelt. Dagegen wurde im Urteil⁶²⁵ vom 21.12.1965 ausgeführt, dass dem Geschäftsrisiko keine entscheidende Bedeutung zukomme, weil das Geschäftsrisiko auch auf einen Vermittler übertragen werden

⁶¹⁸ Siehe hierzu Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 44; ders., StuW 1981, 81 (83); Jakob, Umsatzsteuer, § 5 Rz. 96 ff.; Heuermann in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 3 Abs. 1 Anm. 330 ff.

⁶¹⁹ Dazu Giesberts, UR 1988, 137; Reiß/Bolk, DStZ 1980, 385, Schön, UR 1988, 1.

⁶²⁰ BFH v. 24.4.1969, BFHE 95, 410 = BStBl. II 1969, 451; v. 22.3.1973, nicht veröffentlichte Entscheidung, zitiert nach Tamme, UR 1974, 25 (29); vgl. auch Eggesiecker, UR 1975, 269.

⁶²¹ So der BFH v. 14.1.1954, BFHE 58, 550 = BStBl. III 1954, 120; Wachweger, DStR 1973, 233; Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 275 ff.

⁶²² UR 1974, 25 ff.; ebenso Reiß, StuW 1981, 81 (86).

⁶²³ So von Wallis, UR 1957, 45; Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 268; ders., UR 1988, 137 (138); ausführlich hierzu § 4.C.4. und § 4.D.3. und 4.

⁶²⁴ BFH v. 14.9.1989, BFH/NV 1990, 333 = UR 1990, 121; v. 21.9.1989, BFH/NV 1989, 810 = UR 1990, 122.

⁶²⁵ BFHE 84, 452 = BStBl. III 1966, 162.

könne, und weil die Provision eines Vermittlers auch in einem Gewinnanteil bestehen könne. Es erscheint in der Tat ungereimt, dass beim Handeln im eigenen Namen für fremde Rechnung maßgeblich auf das Außenverhältnis abgestellt wird, während beim Handeln im fremden Namen für eigene Rechnung das Außenverhältnis hinter das wirtschaftliche Kriterium „für eigene Rechnung“ zurücktritt.

a) Klassifizierung des Merkmals „für eigene/fremde Rechnung“

Die sehr unterschiedlichen, dogmatisch meist unzureichend fundierten Ansätze, wie mit dem Merkmal „auf eigene/fremde Rechnung“ umzugehen ist, lassen sich insgesamt darauf zurückführen, dass keine Einigkeit über die grundsätzliche Bedeutung dieses Merkmals im Umsatzsteuerrecht besteht. Für Rechnung eines anderen zu handeln bedeutet zunächst negativ: Nicht oder nicht nur für eigene Rechnung tätig sein. Grundsätzlich treffen die Folgen, welche die Rechtsordnung an rechtlich relevantes Handeln knüpft, den Handelnden selbst. Er trägt das Risiko persönlich. Ihm kommen die Vorteile zugute, er wird belastet, berechtigt oder verpflichtet, er erwirbt oder verliert Rechte, er wird be- oder entreichert.⁶²⁶ Beim Handeln für fremde Rechnung soll all dieses gerade nicht der Fall sein. Im allgemeinen spricht man dann von einem „Handeln für fremde Rechnung“, wenn die materiellen Vorteile (Gewinn) und Nachteile (Risiko, Verlust) des Geschäftes nicht dem Vertragschließenden, sondern dem „Fremden“ zugute kommen oder zur Last fallen sollen.⁶²⁷ Die Rechtsform des Handelns für fremde Rechnung kann dabei verschieden sein: Für fremde Rechnung handelt der Beauftragte (§ 662 ff. BGB) oder der Geschäftsbesorger (§ 675 BGB), aber auch der unmittelbare Vertreter (§ 164 BGB). Schließlich weist § 164 Abs. 2 BGB Vertreter, die bei der Vornahme des Rechtsgeschäftes ihre Vertreterstellung nicht erkennen lassen, der Kategorie der indirekten Stellvertreter zu.

Umstritten war vor allem in der älteren handelsrechtlichen Literatur, ob es sich bei dem Merkmal „für fremde Rechnung“ um einen Rechtsbegriff handelt oder ob dieses Merkmal rein wirtschaftlicher Natur ist.⁶²⁸ Hintergrund dieser Streitigkeiten war, ob die Rechtsordnung, sollte man das Handeln für fremde Rechnung als einen Rechtsbegriff verstehen, allgemeine Rechtsgrundsätze hierfür aufzustellen hat. In der Tat hat es die Rechtsprechung aber bis heute unterlassen, einheitliche Grundsätze für die mittelbare und die unmittelbare Stellvertretung zu entwickeln.

Der Bedeutung der mittelbaren Stellvertretung in einer Wirtschaft, die sich wie die unsere auf dem Dienstleistungssektor überproportional entwickelt, steht auch der Umfang der gesetzlichen Regelung diametral entgegen. Das Bürgerliche

⁶²⁶ Vgl. Wolff-Diepenbrock in Festschrift Döllerer, S. 757 (757).

⁶²⁷ Zum Zivilrecht: Schlegelberger, HGB, § 383 Rz. 21; Düringer/Hachenburg, HGB, 3. Aufl. 1932, § 383 Anm. 6.

⁶²⁸ Vgl. zu diesem Streit die Ausführungen bei Düringer/Hachenburg, HGB, 3. Aufl. 1932, § 383 Anm. 6 f.

Gesetzbuch regelt sie nicht; § 164 Abs. 2 BGB enthält als Ausdruck des Offenheitsgrundsatzes nur eine Abgrenzung zur unmittelbaren Stellvertretung. Lediglich das Handelsrecht kennt die mittelbare Stellvertretung in Form des Kommissions- und Speditionsgeschäftes. Die Ignoranz, die der mittelbaren Stellvertretung im Zivilrecht entgegengebracht wird, wird recht problemlos damit begründet, dass zwei rechtlich getrennte Geschäfte in der Form des Innenverhältnisses zwischen Geschäftsherrn und mittelbarem Vertreter einerseits und des Außenverhältnisses zwischen Vertreter und dessen Kontrahenten andererseits vorliegen.⁶²⁹ Das Handeln für fremde Rechnung wird zumindest zivilrechtlich als ein rein wirtschaftlicher Begriff verstanden, der keine rechtlichen Folgen nach sich zieht.⁶³⁰ Dies beantwortet aber noch nicht die Frage, ob es im Umsatzsteuerrecht von Bedeutung ist, für wessen Interesse eine Leistung erbracht wird. Der geschilderten zivilrechtlichen Irrelevanz, für wessen Rechnung ein Handeln erfolgt, wird in Rechtsprechung und Schrifttum vielfach eine genuin umsatzsteuerrechtliche, wirtschaftliche Betrachtungsweise gegenüber gestellt. Die Bedeutung des Merkmals „für fremde Rechnung“ lässt sich also mit der grundsätzlichen Frage der Zulässigkeit einer wirtschaftlichen Betrachtung der Leistungsbeziehungen kurzschließen.

Noch weniger als die mittelbare Stellvertretung, welche mit der handelsrechtlichen Kommission und Spedition sogar gesetzliche Ausformungen erfahren hat, wird die Möglichkeit des Handelns „im fremden Namen aber für eigene Rechnung“ von der Zivilrechtsordnung gewürdigt. Während die mittelbare Stellvertretung zumindest diskutiert wird, ist dem Zivilrecht der Begriff der „unechten Agentur“ oder, spiegelbildlich gesprochen, das „mittelbare Eigengeschäft“ weitestgehend unbekannt. Es gibt eben nur das Eigengeschäft oder die (mittelbare) Vertretung. Angesprochen ist in Fallgestaltungen der unechten Agentur im Zivilrecht der Bereich der Scheingeschäfte nach § 117 BGB. Immerhin hatte der Bundesgerichtshof mit Urteil⁶³¹ vom 29.1.1975 den bloß als Vertreter auftretenden Gebrauchtwagenhändler als „Quasi-Verkäufer“ bezeichnet und ihn dem Gebrauchtwagenkäufer gegenüber für falsche Beschaffenheitsangaben aus Verschulden beim Vertragsschluss haften lassen. Walz⁶³² fordert für derartige Fälle ausdrücklich die zivilrechtliche Unbeachtlichkeit der lediglich aus steuerlichen Gründen gewählten Einkleidung. Für den Fall der Agentur im Kraftfahrzeuggebrauchtwagenhandel hat der BGH⁶³³ aber deutlich gemacht, dass im Verhältnis zum Erwerber die primären Leistungspflichten allein den Auftraggeber treffen, und für den Vermittler allenfalls eingeschränkte sekundäre Sorgfaltspflichten gegenüber dem Erwerber bestehen, wenn der Vermittler ein eigenes Interesse am Zustandekommen des Vertrages hat. Der BGH akzeptiert damit im Grunde die gewählte Gestaltung. Die zitierten Urteile zeigen aber deutlich, dass nicht nur das Steuerrecht, sondern auch das Zivilrecht der „unechten Agentur“ mit Skepsis be-

⁶²⁹ Ausführlich zur mittelbaren Stellvertretung im Zivilrecht Schwark, JuS 1980, 777 ff.

⁶³⁰ Hierzu Schlegelberger, HGB, § 383 Anm. 21; differenzierend Schwark, JuS 1980, 777 ff.

⁶³¹ BGHZ 63, 382 = NJW 1975, 642

⁶³² BB 1984, 1693 (1696).

⁶³³ Insbesondere BGH v. 18.6.1980, NJW 1980, 2184; desweiteren BGH v. 30.4.1975, NJW 1976, 53; v. 5.4.1978, NJW 1978, 1482; v. 28.5.1980, NJW 1980, 2190.

gegnert. Zwar muss auch das Handeln als Vertreter für eigene Rechnung als wirtschaftlicher Begriff aufgefasst werden, da er (zivil)rechtlich keine unmittelbaren Folgen nach sich zieht. Er erscheint aber in einem anderen Licht als das Handeln für fremde Rechnung, da er deutlich an den Bereich der Scheingeschäfte heranrückt.

Festgehalten werden kann hier, dass es sich bei den Merkmalen „für eigene/fremde Rechnung“ um rein wirtschaftliche Argumente handelt, die nur Ausdruck dessen sind, wem der Erfolg eines Geschäftes letztlich zugute kommt. Es ist aber gerade die Frage, ob es im Umsatzsteuerrecht hierauf ankommt. Während das Handeln im eigenen Namen für fremde Rechnung sich aus der Notwendigkeit einer arbeitsteiligen Gesellschaft ergibt, besteht für ein Handeln im fremden Namen aber für eigene Rechnung zunächst keine praktische Notwendigkeit. Letztere Gestaltung ist also stets darauf hin zu überprüfen, ob es sich um ein Scheingeschäft (§ 41 Abs. 2 AO) oder einen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) handelt.

b) Rechtsprechung des BFH

(1) „im fremden Namen für eigene Rechnung“

(a) *Gebrauchtwagenhandel*

Das Handeln „im fremden Namen für eigene Rechnung“ spielte insbesondere mit der Einführung des Netto-Allphasensystems im Gebrauchtwagenhandel eine große Rolle. Wer einen neuen Kraftwagen kauft, will regelmäßig seinen alten weiterverkaufen. Dabei kann am einfachsten der Händler helfen, der den Wert des gebrauchten Fahrzeuges am ehesten einschätzen kann und über eine funktionierende Vertriebsorganisation verfügt. Folglich wäre es sachgerecht, dass der Händler den Gebrauchtwagen zu einem festen Betrag auf den Preis des Neuwagens anrechnet und damit Mühe und Risiko des Weiterverkaufs übernimmt. Der Weiterverkauf des Händlers führt jedoch zur Umsatzsteuerpflicht, die, soweit es sich um einen nichtunternehmerischen Käufer handelt, zu einer Effektivbelastung führt. Während dies im alten Bruttosystem nur mit 4 v.H. zu Buche geschlagen hatte, lag der Steuersatz im Nettosystem anfangs bei 11 v.H., heute bei 16 v.H.. Dem ist der Handel vor allem bei höherwertigen Gebrauchtfahrzeugen dadurch ausgewichen, dass er nur noch als Vermittler aufgetreten ist. Zwar ist die Problematik des Gebrauchtwagen- und -warenhandels mit der Einführung der Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) wesentlich entschärft worden, da der Händler nur noch den, den Einkaufspreis überschießenden Verkaufspreis der Besteuerung zu unterwerfen hat. Dennoch kann mit der Agenturgestaltung auch diese Differenzsteuerbelastung umgangen werden. Aber auch außersteuerliche Gesichtspunkte können die Agenturgestaltung sinnvoll erscheinen lassen. Für ein Agenturgeschäft sprechen ggf. Finanzierungs-, Risiko-

sprechen ggf. Finanzierungs-, Risiko- und Gewährleistungsgesichtspunkte. Des weiteren sind die Urteile zum Gebrauchtwagenhandel vor allem von dogmatischem Interesse, wie mit dem „Handeln im fremden Namen auf eigene Rechnung“ grundsätzlich umzugehen ist.

Die Rechtsprechung des BFH⁶³⁴ ist diesen Gestaltungen sehr restriktiv gegenübergetreten. Als Vermittler könne nur anerkannt werden, wer im fremden Namen für fremde Rechnung handle, wer im fremden Namen aber für eigene Rechnung handle, sei nicht Vermittler, sondern Eigenhändler. Gestützt wurde diese Rechtsprechung auf § 10 Abs. 1 S. 5 UStG (früher § 5 Abs. 3 UStG 1951), wonach Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten), nicht zum Entgelt gehören. Nach der ständigen Rechtsprechung des RFH⁶³⁵ und des BFH⁶³⁶ liegen durchlaufende Posten nur dann vor, wenn der Unternehmer im Zahlungsverkehr lediglich die Funktion einer Mittelsperson ausübt. Dies ist dann nicht der Fall, wenn er entweder selbst einen Anspruch auf den Betrag gegen den Leistenden hat oder wenn der Zahlungsempfänger den Betrag von ihm selbst fordern kann.⁶³⁷

Die Regelung des § 10 Abs. 1 S. 5 UStG ist damit rein deklaratorischer Art. Es wird lediglich festgestellt, dass vereinnahmte Gelder, die nicht Entgelt für eine selbst erbrachte Leistung, sondern für die Leistung eines anderen sind, nicht bei demjenigen, der die Gelder zunächst vereinnahmt, der Besteuerung unterliegen. Dieses logische Ergebnis lässt sich problemlos schon aus dem allgemeinen Leistungsaustausch ableiten, wonach Gelder, die nicht Gegenleistung für eine erhaltene Leistung sind, per se nicht steuerbar sind. Allerdings bereitet die Formulierung des § 10 Abs. 1 S. 5 UStG Schwierigkeiten. Hiernach muss der Unternehmer die Gelder nicht nur in fremdem Namen, sondern auch für fremde Rechnung vereinnahmen. D.h., er darf das Geld nicht im eigenen Interesse einnehmen, es darf für ihn nicht zum Vorteil sein. Etwas anderes sagt das Merkmal „auf eigene Rechnung“ nicht aus. Nimmt der Unternehmer also Gelder in fremdem Namen ein und verrechnet diese (§ 387 BGB) mit einer bestehenden Forderung gegen den eigentlichen Empfänger des Geldes, so ist dieser Fall nicht vom Wortlaut des § 10 Abs. 1 S. 5 UStG gedeckt. Denn in diesem Fall nähme er das Geld für eigene Rechnung ein.⁶³⁸

Entgegen dem Wortlaut des § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG kann es indessen nicht darauf ankommen, für wessen Rechnung das Geld eingenommen wird, wem es also letztlich zugute kommt. Es ist ja auch nicht so, dass ein Unternehmer nur die Entgelter für erbrachte Leistungen zu versteuern hat, die ihm, wirtschaftlich

⁶³⁴ Z.B. BFH v. 24.8.1961, BFHE 73, 620 = BStBl. III 1961, 492.

⁶³⁵ RFH v. 18.1.1929, RStBl. 1929, 258; v. 24.1.1941, RStBl. 1941, 446.

⁶³⁶ BFH v. 17.12.1959, BStBl. III 1960, 222; v. 13.4.1961, HFR 1961, 263; v. 24.2.1966, BFHE 85, 145 = BStBl. III 1966, 263; v. 2.3.1967, BFHE 88, 306 = BStBl. III 1967, 377; v. 19.11.1970, BFHE 100, 481 = BStBl. II 1971, 121.

⁶³⁷ BFH v. 2.3.1967, BFHE 88, 306 = BStBl. III 1967, 377 (378); vgl. auch Abschn. 152 UStR 2000.

⁶³⁸ So auch das Urteil des BFH v. 17.7.1980, BFHE 131, 120 = BStBl. II 1980, 673 = UR 1980, 225 (227).

betrachtet, verbleiben.⁶³⁹ Der Wortlaut des § 10 Abs. 1 S. 5 UStG ist demnach so zu verstehen, dass Entgelder, die von einem Unternehmer nicht für eigens erbrachte Leistungen vereinnahmt werden, von diesem nicht zu versteuern sind. Diesem Verständnis folgt inzwischen auch der BFH⁶⁴⁰, der nunmehr eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ablehnt, um zu entscheiden, ob ein Unternehmer Beträge für Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt. Es sei vielmehr erforderlich, dass zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem, der Anspruch auf die Zahlung hat, unmittelbare Rechtsbeziehungen bestehen, welche sich auf Inhalt und Umfang des Rechtsgeschäftes erstrecken.⁶⁴¹ Der BFH drückt damit unmissverständlich aus, dass es nur auf die tatsächlichen Rechtsbeziehungen ankommt, wobei der für einen anderen vereinnahmende Unternehmer lediglich eine Vermittlerposition einnehmen darf, um von durchlaufenden Posten im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG auszugehen. Die Anknüpfung an den Wortlaut des § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG zur Differenzierung Eigengeschäft-Agentur wurde mit dem BFH-Urteil⁶⁴² vom 29.9.1987 ausdrücklich aufgegeben.

Dennoch fasste der BFH in den Gebrauchtwagenurteilen den Begriff des „Handelns für eigene/fremde Rechnung“ als gesetzliches Tatbestandsmerkmal auf, an dem er prüfte, ob Vermittlungsleistungen der Autohändler vorlagen. Dieser wirtschaftlichen Sachverhaltserfassung entsprechend, wurde auf eine Prüfung der grundlegenden Rechtsbeziehungen verzichtet. Wohl aber wurde genauestens geprüft, ob die zivilrechtlichen Folgen einer Geschäftsbesorgung, insbesondere die Verpflichtung zur Rechnungslegung, formal erfüllt waren.⁶⁴³ Diese Hürde übersprungen, wurden die Auswirkungen bei der Zwischenperson danach untersucht, ob sie wirtschaftlich in die Leistungsbeziehungen einbezogen war. Es wurde darauf abgestellt, ob die vereinbarte Provision ihrem Wesen nach Provision oder Rohgewinn war⁶⁴⁴, oder ob der Händler das gesamte Absatzrisiko getragen habe⁶⁴⁵. Dagegen betont das Urteil⁶⁴⁶ vom 21.12.1965, dass dem Geschäftsrisiko keine entscheidende Bedeutung zukomme, weil das Geschäftsrisiko auch auf einen Vermittler übertragen werden könne, und weil die Provision eines Vermittlers auch in einem Gewinnanteil bestehen könne. Es zeigt sich deutlich, dass die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten getroffenen Entscheidungen, ob jemand als Eigenhändler oder als Vermittler anzusehen ist, kaum mehr objektiven Maßstäben folgten, sondern mehr oder weniger den subjektiven Vorstellungen der Richter über das Erscheinungsbild eines Vermittlers.

Mit dem Urteil⁶⁴⁷ vom 20.2.1986 hatte der V. Senat des BFH dieser Rechtsprechung Einhalt geboten, indem er klarstellte, dass dem Merkmal „für fremde Rechnung“ keine eigenständige Bedeutung für die Beurteilung eines

⁶³⁹ BFH v. 2.3.1967, BFHE 88, 306 = BStBl. III 1967, 377 (378).

⁶⁴⁰ BFH v. 2.3.1967, BFHE 88, 306 = BStBl. III 1967, 377 (378).

⁶⁴¹ BFH v. 24.2.1966, BFHE 85, 145 = BStBl. III 1966, 263 (263).

⁶⁴² BStBl. II 1988, 153 Tz. 4.

⁶⁴³ BFH v. 24.8.1961, BFHE 73, 635; v. 30.11.1967, BFHE 91, 320 = BStBl. II 1968, 330. Dieses formale Kriterium entkräftend: BFH v. 27.7.1988, BStBl. II 1988, 1017 = UR 1989, 21.

⁶⁴⁴ BFH v. 24.8.1961, BFHE 73, 635.

⁶⁴⁵ BFH v. 30.11.1967, BFHE 91, 320 = BStBl. II 1968, 330.

⁶⁴⁶ BFH v. 21.12.1965, BFHE 84, 452 = BStBl. III 1966, 162.

⁶⁴⁷ BFH/NV 1986, 311

Rechnung" keine eigenständige Bedeutung für die Beurteilung eines Vermittlers zukomme. „Für die Zurechnung der Umsätze folgt das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich dem Zivilrecht. (...) Dies kann allerdings nicht gelten, wenn durch das Handeln in fremdem Namen lediglich verdeckt wird, dass der Vertreter und nicht der Vertretene die Leistung erbringt.“⁶⁴⁸ Der erkennende Senat geht davon aus, dass die zwischen den Gebrauchtwagenverkäufern und den Händlern vereinbarten Mindestverkaufspreise nicht nach unten begrenzte, den Verkäufern zufließende Verkaufserlöse darstellen, die nach Möglichkeit im Interesse der Verkäufer höher ausbedungen werden sollen. Vielmehr handele es sich um Festpreise, für welche die Verkäufer ihre Fahrzeuge endgültig an die Händler abgeben.⁶⁴⁹ Daneben geht die Rechtsprechung heute davon aus, dass eine Lieferung des Gebrauchtwagens dann anzunehmen ist, wenn bei Inzahlungnahme des Gebrauchtwagens anlässlich des Verkaufs eines Fahrzeuges nach Bezahlung des nicht zur Verrechnung vorgesehenen Teils des Kaufpreises und Hingabe des Gebrauchtwagens der Neuwagenkauf endgültig abgewickelt wird.⁶⁵⁰ Die Rechtsprechung hat in einer nahezu unüberschaubaren Kasuistik weitere Indizien herausgestellt, die für oder gegen die Annahme eines Agenturgeschäftes sprechen. Eine Zusammenfassung dieser Rechtsprechung findet sich in Abschnitt 26 Abs. 2 bis 5 UStR 1992 (Anlage zu Abschnitt 26 UStR 2000).⁶⁵¹

Der BFH schließt dann jeweils aus der Vorlieferung des Verkäufers an den Händler, dass es auch dieser sei, der letztlich an den Gebrauchtwagenkäufer liefert. Zwar ist den genannten Urteilen im Ergebnis wohl zuzustimmen, methodisch bleiben sie aber in zweifacher Weise angreifbar. Erstens setzt eine Lieferung nicht unbedingt eine Vorlieferung voraus, was im Falle der Veräußerung von Diebesgut wohl unbestritten ist und entgegen der h.M. auch bei der Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände den Tatsachen entspricht.⁶⁵² Zweitens ist unverständlich, warum sich der erkennende Senat, wenn er schon von einem verdeckten Handeln spricht, nicht mit der offenen Anwendung der §§ 41 Abs. 2, 42 AO auseinandersetzt.

(b) *Verwertung von Sicherungsgut, BFH v. 17.7.1980 – V R 124/75*

Mit Urteil⁶⁵³ vom 17.7.1980 hat der BFH entschieden, dass bei einer Veräußerung von Sicherungsgut nach Eintritt der Verwertungsreife eine Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber vorliegt, auch wenn der Sicherungsnehmer gegenüber dem Erwerber im Namen des Sicherungsgebers handelt. Der

⁶⁴⁸ BFH v. 20.2.1986, BFH/NV 1986, 311 (312).

⁶⁴⁹ BFH v. 20.2.1986, BFH/NV 1986, 311 (312).

⁶⁵⁰ BFH v. 6.12.1979, BStBl. II 1980, 279.

⁶⁵¹ Vgl. auch die ausführliche Darstellung von Giesberts in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 3 Rz. 238 ff.; vgl. auch VfG. der OFD Hannover v. 28.8.1997, DStR 1997, 1812.

⁶⁵² Siehe hierzu § 5.D.2.b.(1).(b).

⁶⁵³ BFHE 131, 120 = BStBl. II 1980, 673 = UR 1980, 225.

BFH⁶⁵⁴ verweist zur Begründung auf seine Rechtsprechung zur Verwertung von Sicherungsgut durch den Sicherungsnehmer im eigenen Namen, wonach im Zeitpunkt der Weiterveräußerung durch den Sicherungsnehmer eine Doppellieferung vom Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer und von diesem an den Erwerber vorliegen soll. Er ist der Meinung, die Veräußerung des Sicherungsgutes durch den Sicherungsnehmer im eigenen Namen stehe der Verwertung im Namen des Sicherungsgebers gleich; insofern komme es auch hier zu zwei aufeinanderfolgenden Lieferungen. „Denn der wirtschaftliche Gehalt bleibt derselbe. Der Sicherungsnehmer macht in beiden Fällen von seiner Verwertungsbefugnis Gebrauch. Veräußert er das Sicherungsgut im Namen des Sicherungsgebers, ist dies nicht Ausdruck eines beim Sicherungsgeber verbliebenen Verwertungsrechtes und folglich einer im Vergleich zum Regelfall der Verwertung im eigenen Namen schwächeren Rechtsstellung des Sicherungsnehmers; vielmehr lässt eine derartige Sicherungsabrede in besonderer Weise ein wirtschaftliches Übergewicht des Sicherungsnehmers erkennen: Durch die Verwertung im Namen des Sicherungsgebers erreicht er, dass ihm zwar der Erlös aus dem Verwertungsgeschäft - soweit zum Ausgleich der Forderung benötigt - zugute kommt, etwaige Gewährleistungsansprüche aber nicht ihn, sondern den Sicherungsgeber belasten.“⁶⁵⁵

Die Entscheidung stützt sich im wesentlichen auf das Argument, es sei vom wirtschaftlichen Gehalt her gleichgültig, ob die Verwertung durch den Sicherungsnehmer im eigenen Namen oder im Namen des Sicherungsgebers erfolge. Des weiteren zeige sich in der Verwertung im Namen des Sicherungsgebers das wirtschaftliche Übergewicht des Sicherungsnehmers, indem er das Gewährleistungsrisiko auf den Sicherungsgeber abwälze. Mit letzterem Argument schlägt der BFH aber gleichsam das erste. Die zivilrechtlichen Folgen sind durchaus unterschiedlich, denn verpflichtet wird allein der Sicherungsgeber, wenn er selbst handelt oder berechtigt in seinem Namen gehandelt wird. Der Sicherungsnehmer hat einen Anspruch auf das Erlangte aus § 816 Abs. 1 BGB im Gegensatz zum direkten Anspruch bei Verwertung im eigenen Namen. Hieraus können sich durchaus unterschiedliche Beurteilungen ergeben. So bestehen z.B. bei einer Verwertung durch den Sicherungsnehmer keine Bedenken dagegen, den Kaufpreis in entsprechender Anwendung von § 1238 Abs. 2 BGB als vom Sicherungsnehmer empfangen anzusehen, wenn er dem Erwerber Stundung gewährt.⁶⁵⁶ Was der BFH offensichtlich damit meint, der wirtschaftliche Gehalt sei der gleiche, ist, dass der Erlös in beiden Alternativen zunächst dem Sicherungsnehmer zur Abdeckung seiner Forderung zusteht. Sollte hierin der Schlüssel der Entscheidung liegen, so setzt sich der BFH in völligen Widerspruch zu seiner Rechtsprechung im Geldspielautomatenurteil⁶⁵⁷, indem er gerade betont, dass es auf die Entgeltvereinnahmung nicht ankomme.

⁶⁵⁴ BFH v. 20.7.1978, BFHE 126, 84 = BStBl. II 1978, 684; vgl. auch § 3.B.3.c.(1).

⁶⁵⁵ BFH v. 17.7.1980, BFHE 131, 120 = BStBl. II 1980, 673 (674).

⁶⁵⁶ Hierzu Serick, Eigentumsvorbehalt und Sicherungsübertragung, Bd. III, § 38 II 3.

⁶⁵⁷ BFH v. 24.9.1987, BFHE 151, 90 = BStBl. II 1988, 29 = UR 1988, 74 (76).

(c) *Stellungnahme*

Beide Fallgestaltungen, denen ein „Handeln im fremden Namen auf eigene Rechnung“ zugrunde liegt, zeigen das große Misstrauen, das die Rechtsprechung dieser Form der Vertragsgestaltung gegenüber aufbringt. Zu kritisieren ist allerdings die Art und Weise, wie sich die Rechtsprechung mit den vorgefundenen Vertragswerken auseinandersetzt. Der grundsätzlichen Anknüpfung an das Zivilrecht könne dann nicht gefolgt werden, wenn durch das Handeln im fremden Namen lediglich verdeckt wird, dass der Vertreter und nicht der Vertretene die Leistung erbringt.⁶⁵⁸ Die Formulierung lässt deutlich die Vermutung eines Scheingeschäftes oder Umgehungsgeschäftes hervortreten, die Anwendung der an und für sich einschlägigen §§ 41 Abs. 2, 42 AO jedoch unterbleibt. Statt dessen werden die Fälle durch eine mit wirtschaftlichen Argumenten („der wirtschaftliche Gehalt der Vorgänge bleibt derselbe“, „wirtschaftliches Übergewicht des Sicherungsnehmers“) unterstützte Auslegung des § 3 Abs. 1 UStG gelöst. Der Annahme einer Vorlieferung des Gebrauchtwagenverkäufers an den Händler bzw. des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer folgt dann die einer Folgelieferung des Belieferten an den jeweiligen Dritten. Maßgeblich für die Annahme eines Eigengeschäftes des Vertreters ist letztlich die wirtschaftliche Nähe des Eigengeschäftes zur gewählten Konstruktion. Es drängt sich damit aber die Frage auf, ob die Rechtsprechung zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Umgehungsgeschäften (§ 42 AO) überhaupt differenziert, und in welchem Verhältnis § 41 Abs. 2 AO zum Handeln im fremden Namen auf eigene Rechnung steht. Ungeachtet der Tatsache, dass einer Lieferung nicht zwingend eine Belieferung vorausgehen muss, soll im folgenden untersucht werden, ob die vom Zivilrecht abweichende Beurteilung durch eine mit wirtschaftlichen Argumenten unterstützte Auslegung des § 3 Abs. 1 UStG oder durch die Annahme eines Schein- oder Umgehungsgeschäftes tatsächlich zu rechtfertigen ist.

(i) *Steuerungsumgehung und/oder Scheingeschäft*

Die angesprochenen Fallgestaltungen sind so konstruiert, dass im Falle einer Lieferkette Nichtunternehmer-Unternehmer-Erwerber der Unternehmer aus den Leistungsbeziehungen ausgeschaltet wird, und der Nichtunternehmer direkt an den Erwerber (steuerfrei) liefert. Der Unternehmer (Gebrauchtwagenhändler, Bank) erbringt lediglich eine entgeltliche Vermittlungsleistung. Auch wenn aus dem Urteil⁶⁵⁹ vom 17.7.1980 nicht hervorgeht, ob der Sicherungsgeber umsatzsteuerlicher Unternehmer ist, ist wohl davon auszugehen, dass der BFH mit diesem Urteil derartigen Gestaltungen zumindest präventiv einen Riegel vorschieben

⁶⁵⁸ BFH v. 20.2.1986, BFH/NV 1986, 311 (312).

⁶⁵⁹ BFHE 131, 120 = BStBl. II 1980, 673 = UR 1980, 225.

wollte. Der steuerlichen Mißbrauchsbekämpfung werden mit den §§ 41 und 42 AO zwei grundsätzliche Möglichkeiten an die Hand gegeben. Während § 42 AO „unangemessene“ Gestaltungen nicht anerkennt und statt dessen fiktive „angemessene“ Gestaltungen der Besteuerung unterwerfen will, verfolgt § 41 Abs. 2 AO das gleiche Ziel, indem er eine gewählte Gestaltung als Scheingeschäft qualifiziert und das dahinter stehende verdeckte Rechtsgeschäft als maßgeblich für die Besteuerung ansieht. Zwar haben die Vorschriften das gleiche Ziel, nämlich die Vermeidung ungerechtfertigter Steuerersparnis, doch schließen sie sich in ihrer Anwendung gegenseitig aus.⁶⁶⁰ Dies wird mit der zutreffenden Überlegung begründet, dass bei einem „echten“ Umgehungsgeschäft mit ernstlichem Rechtsfolgewillen so abgeschlossen wird, dass ein gesetzlicher Tatbestand vermieden wird. Bei einem „unechten“ Umgehungsgeschäft oder Scheingeschäft hingegen geben die Parteien Willenserklärungen in gegenseitigem Einverständnis nur zu einem verbalen Nennwert zwecks Gebrauch gegenüber dem Finanzamt ab.⁶⁶¹ So klar und deutlich die Abgrenzung zwischen Schein- und Umgehungsgeschäft theoretisch gezogen werden kann, so schwierig erscheint es aber auch, eine nur zum Schein abgegebene Willenserklärung von einer „normalen“ zu unterscheiden. Unter einer Willenserklärung versteht man im allgemeinen ein bestimmtes Verhalten, das den Schluss auf einen bestimmten, auf einen Rechtserfolg gerichteten Willen zulässt.⁶⁶² In der Literatur wird das Scheingeschäft häufig mit einem fehlenden Geschäftswillen identifiziert.⁶⁶³ Genauer wird man wohl sagen müssen, dass der Geschäftsgegner beim Scheingeschäft aufgrund zusätzlicher Informationen weiß, dass der Rechtsfolgewille, auf den bei entsprechendem Verhalten üblicherweise geschlossen werden kann, im konkreten Falle fehlt. Doch genau diese Zusatzinformationen werden dem Richter in aller Regel nicht zugänglich sein. Auf den Willen der Beteiligten, ein Scheingeschäft zu tätigen, kann daher nur aus äußeren Tatsachen geschlossen werden.

Soll ein Rechtsgeschäft bestimmte Steuerfolgen bewirken, geht die h.M. von zivilrechtlicher Wirksamkeit aus, sofern nicht gerade Hauptzweck des Vertrages eine strafbare Steuerhinterziehung ist.⁶⁶⁴ Eine bestimmte vertragliche Gestaltung könne nicht gleichzeitig als steuerrechtlich gewollt und als zivilrechtlich ungewollt angesehen werden.⁶⁶⁵ Zur Gebrauchtwagenvermittlung führt der BGH⁶⁶⁶ aus, dass die erstrebte Steuerersparnis in solchen Fällen das Motiv für

⁶⁶⁰ Hierzu Tipke/Kruse, AO/FGO, § 41 AO Anm. 28; Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 41 AO Anm. 178.

⁶⁶¹ Vgl. zur Unterscheidung echter und unechter Umgehungsgeschäfte: MünchKomm-Kramer, BGB, § 117 Anm. 10, 15; Jauernig, BGB, § 117 Anm. 1 - 3.

⁶⁶² Vgl. MünchKomm-Kramer, BGB, Vor § 116 Anm. 17; Soergel/Hefermehl, BGB, Vor § 116 Anm. 15.

⁶⁶³ So z. B. Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 41 AO Anm. 153; Tipke/Kruse, AO/FGO, § 41 AO Anm. 25; vgl. zum Zivilrecht: Staudinger/Dilcher, BGB, § 117 Anm. 5; Soergel/Hefermehl, BGB, § 117 Anm. 1; Palandt-Heinrichs, BGB, § 117 Anm. 1.

⁶⁶⁴ Statt vieler Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 41 AO Anm. 178 m.N.

⁶⁶⁵ BGH v. 17.1.1980, BGHZ 76, 86 = NJW 1980, 992 (993 f.).

⁶⁶⁶ BGH v. 18.6.1980, NJW 1980, 2184 = WM 1980, 1070; zustimmend Medicus, NJW 1976, 54 (55); zur Kritik vgl. Walz, ZHR Bd. 147 (1983), S. 280 (299 ff.).

eine den Händler am eigentlichen Kaufvertrag nicht beteiligende Vertragsgestaltung sei, die insoweit ernstlich gewollt sei und nicht etwa ein Scheingeschäft.

Diese Ansicht ist allerdings nicht unproblematisch. Das Privatrecht stellt den Bürgern die rechtlichen Formen - Flume⁶⁶⁷ spricht von Aktstypen - zur Verfügung, mit Hilfe derer und in deren Rahmen sie ihre vermögensrechtlichen Beziehungen im Verhältnis zueinander dezentral regeln können. Maßgebend für die Auslegung solcher Geschäfte ist in erster Linie der Parteiwille, wie er in dem Geschäft Ausdruck gefunden hat. Die §§ 133, 157 BGB verpflichten den Richter, diesen Parteiwillen hinter dem gewählten Wortlaut zu ermitteln und zu seiner Auslegung das im Verkehr übliche Verständnis unter der Berücksichtigung von Treu und Glauben heranzuziehen. Die Parteien können zwar die verschiedenartigsten Rechte und Pflichten begründen, sie können jedoch nicht privatautonom darüber verfügen, welche causa die Rechtsordnung den vertraglich anerkannten Rechten und Pflichten zugrunde legt.⁶⁶⁸ Wenn das Zivilrecht bestimmte Aktstypen mit bestimmten Sekundärregeln wie Preisgefahr, Gewährleistung, Fristen verknüpft, so liegen dem bestimmte Leitbilder zugrunde, die eine besondere Verbindung von Rechtsform und wirtschaftlichem Inhalt voraussetzen. Da diese Formen einen Teil der öffentlichen Ordnung darstellen, in der bestimmte Gerechtigkeitswertungen institutionalisiert sind, lassen sich trotz der Privatautonomie nicht beliebige Sekundärregelungen mit beliebigen wirtschaftlichen Bestrebungen verknüpfen. Diese Überlegungen laufen zwangsläufig auf die Frage hinaus, ob der Ausgangspunkt der Rechtsprechung, „alles was steuerlich gewollt ist, ist gewollt“, richtig ist. Logisch fortgeführt muss die Frage lauten, ob steuerlich beabsichtigte Folgen bei der Auslegung überhaupt einen rechtsgeschäftlichen Willen darstellen, oder ob sie vielmehr ein unbeachtliches Motiv bilden, das auf die Qualifikationsfrage keinen Einfluss haben darf.⁶⁶⁹ Letztlich handelt es sich hier aber um ein primär zivilrechtliches Problem, dessen Reflex allerdings auf das Steuerrecht durchschlägt. Nimmt man mit Walz⁶⁷⁰ schon auf zivilrechtlicher Ebene ein Scheingeschäft bei der Gebrauchtwagenagentur an, so ist dies natürlich auch für das Steuerrecht anzunehmen.

Auch im steuerrechtlichen Schrifttum wird die Meinung vertreten, die Absicht der Steuerersparnis reiche als wirtschaftlicher Zweck aus, um ein Scheinge-

⁶⁶⁷ Flume, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Band II, Das Rechtsgeschäft, § 1 Nr. 2.

⁶⁶⁸ Wird z.B. bei einem Mietvertrag dem Mieter ein Anspruch auf den späteren Eigentumserwerb zu einem unrealistisch niedrigen Preis eingeräumt, und liegen die davor zu zahlenden Mietzinsen erheblich über dem üblichen, so kann der Vertrag entgegen der gewählten Bezeichnung tatsächlich als Ratenkaufvertrag qualifiziert werden; vgl. hierzu Flume, DB 1972, 1 (6).

⁶⁶⁹ Seit dem Aufsatz von Hallbauer, JW 1918, 590 ist unbestritten, dass Parteivorstellungen als grundsätzlich unerhebliches Motiv und nicht als Teil des Geschäftswillens zu werten sind, mit der Folge, dass ein Irrtum über die steuerrechtliche Qualifikation allenfalls über § 119 Abs. 2 BGB oder das Institut der Geschäftsgrundlage rechtserheblich wird; vgl. Soergel-Hefermehl, BGB, § 119 Anm. 63.

⁶⁷⁰ Walz, BB 1984, 1693 (1696); ders., ZHR Bd.147 (1983), S. 281 (309); ebenso Trüter, Steuerlich motivierte Scheingeschäfte - Ihre Behandlung im Zivilrecht, S. 138 ff.

schäft i.d.R. nicht anzunehmen.⁶⁷¹ Wenn aber die Möglichkeit der Scheingeschäftqualifizierung aufgrund der Rechtsprechung des BGH und BFH wegfallen soll, so besteht eventuell die Möglichkeit der Annahme der Steuerumgehung.

(ii) **Wirtschaftliche Betrachtungsweise versus § 42 AO**

Im allgemeinen besteht eine Gesetzesumgehung darin, dass sich jemand so verhält, dass das Gesetz in seinen durch den Wortlaut flankierten Grenzen der Auslegung nicht anwendbar ist, obwohl sein Verhalten dem Zweck des Gesetzes entspricht oder widerspricht.⁶⁷² Gesetzgebung und Rechtsprechung sind sich einig, dass es unerlässlich ist, auf solche Umgehungsversuche zu reagieren, wobei die Methodik allerdings streitig ist. Fraglich ist, ob man den Umgehungsversuchen im Rahmen der Auslegung oder ggf. analogen Anwendung der umgangenen Norm zu begegnen hat, oder der Umgehungstatbestand ein eigenständiges zur Nichtigkeit führendes Rechtsinstitut darstellt.⁶⁷³ Auch das steuerliche Schrifttum und die Rechtsprechung des BFH verfolgen bei der Bekämpfung der Gesetzesumgehung keine einheitliche Konzeption. Fraglich ist, ob es sich bei § 42 AO um einen insoweit deklaratorischen Unterfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise⁶⁷⁴ handelt, oder ob der Umgehungsvorschrift eine selbständige Funktion zukommt⁶⁷⁵. Der zivilrechtliche Theorienstreit spiegelt sich also auch im Steuerrecht wieder. Allerdings erlangt er hier aufgrund der Situation „Eingriffsrecht - Gesetzesvorbehalt“ eine weitaus höhere Bedeutung. Entscheidende Funktion des § 42 AO ist, den Bereich der zulässigen Steuerersparnis von der erfolglosen Steuerumgehung abzugrenzen. Hierbei ergibt sich aber die steuerrechtliche Besonderheit, dass nicht wie bei § 134 BGB ein gesetzliches Verbot oder Gebot umgangen wird, sondern lediglich eine Konstellation, an die der Gesetzgeber zwar in den Grenzen des Art. 3 GG, letztlich aber dennoch beliebig den Tatbestand der Besteuerung knüpft. Niemand ist gezwungen, seine Verhältnisse möglichst fiskusfreundlich einzurichten, so dass die Absicht der Steuerersparnis nicht zu missbilligen ist und deshalb auch nicht per se zur Steuerumgehung führen kann.⁶⁷⁶ Jede Steuerersparnis, die also nicht von § 42 AO erfasst wird, ist damit auch keine Steuerumgehung. Betrachtet man § 42 AO aber nur als Deklaration eines allgemeinen Grund-

⁶⁷¹ So Tipke/Kruse, AO/FGO, § 41 AO Anm. 25 b; vgl. auch die Rechtsprechung zu Basisgesellschaften in sog. Oasenländern, BFH v. 17.7.1968, BFHE 93, 1 = BStBl. II 1968, 695; v. 7.2.1975, BFHE 119, 118 = BStBl. II 1976, 608.

⁶⁷² Allgemein hierzu Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rz. 95; Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 218 f.

⁶⁷³ Hierzu Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 219.

⁶⁷⁴ So Lang in Tipke/Lang, § 5 Rz. 98; E. Becker, StuW 1924, Sp. 145 (151, 154).

⁶⁷⁵ So Offerhaus in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO Anm. 6 ff., 12 ff.; Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Anm. 5 f.

⁶⁷⁶ Statt vieler Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 219.

satzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, so ist die Abgrenzung zwischen Steuerersparnis und Steuerumgehung fließend. Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang § 42 S. 2 AO, welcher eine Besteuerung mittels Fiktion eines angemessenen Sachverhaltes vorsieht. Während bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der „wirtschaftliche Kern“ des tatsächlichen Sachverhaltes maßgebend sein soll, bedient sich § 42 AO unter der Voraussetzung der Unangemessenheit der gewählten Gestaltung eines fingierten Sachverhaltes. Zwar zielen beide Methoden letztlich darauf ab, dem auf einen wirtschaftlichen Effekt bezogenen Zweck des Steuergesetzes Geltung zu verschaffen, doch scheint der allgemeine Methodenstreit, ob Auslegung oder Analogie, im Steuerrecht zugunsten letzterer entschieden zu sein.⁶⁷⁷ Dennoch räumt die Rechtsprechung des BFH der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausdrücklich Vorrang gegenüber § 42 AO ein. Wenn der bezweckte Erfolg schon mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erreicht werden könne, komme es auf die Voraussetzungen des § 42 AO nicht mehr an.⁶⁷⁸ Die Rechtsprechung diskreditiert damit aber die Missbrauchsvorschrift und letztlich die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Besonders deutlich wird die Verwässerung der Tatbestandsmäßigkeit im Urteil⁶⁷⁹ vom 17.7.1980 zur Verwertung von Sicherungsgut durch den Sicherungsnehmer im Namen des Sicherungsgebers, in dem maßgeblich darauf abgestellt wird, dass der Sicherungsnehmer auch dann von „seiner“ Verwertungsbefugnis Gebrauch macht, wenn er das Sicherungsgut im Namen des Sicherungsgebers veräußert um letztlich wieder die Lieferkette Sicherungsgeber-Sicherungsnehmer-Erwerber zu schließen, obwohl dieser tatsächlich nicht in die Leistungsbeziehungen einbezogen ist. Auch das Urteil⁶⁸⁰ vom 22.2.1986 zur Gebrauchtwagenagentur geht in diese Richtung, indem es die ausgemachten Mindestpreise wirtschaftlich als Festpreise interpretiert, um so bereits im Zeitpunkt der Übergabe des Gebrauchtwagens an den Händler eine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG annehmen zu können.

Tatbestandsmerkmal für die Zulässigkeit der Besteuerung aufgrund eines fiktiven (angemessenen) Sachverhaltes ist die Unangemessenheit der gewählten Gestaltung. Die Probleme, die solch ein Kriterium in der Rechtsanwendung mit sich bringt, liegen auf der Hand. Zumindest aber für den Fall der Gebrauchtwagenagentur lassen sich hierzu einige Aussagen treffen. Das wirtschaftliche Ziel ist klar. Der Neuwagenkäufer möchte den Wert des alten Wagens auf einem möglichst einfachen Wege, ohne eigene Risiken einzugehen, auf den Neuwagenpreis anrechnen lassen. Es war deshalb früher weitgehend üblich und entsprach auch den Interessen beider Parteien, dass der Händler den Altwagen als Eigentümer übernahm, gegebenenfalls durch Überholung den Wert steigerte und unter Aufschlag einer geringen Spanne weiterveräußerte. Das Preisrisiko, das Risiko des

⁶⁷⁷ So Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rzn. 95, 98; Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Rz. 9.

⁶⁷⁸ RFH v. 27.4.1933, RFHE 33, 119 (121); BFH v. 8.11.1955, BFHE 61, 499 (503) = BStBl. III 1955, 391; v. 1.2.1957, BFHE 64, 268 (270) = BStBl. III 1957, 103; v. 22.11.1963, BFHE 78, 184 (186 f.) = BStBl. III 1964, 74; v. 9.10.1969, BFHE 98, 21 (23) = BStBl. II 1970, 413; v. 22.1.1970, BFHE 98, 401 (403 f.) = BStBl. II 1970, 416.

⁶⁷⁹ BFHE 131, 120 = BStBl. II 1980, 673 = UR 1980, 225.

⁶⁸⁰ BFH/NV 1986, 311.

zufälligen Untergangs und das Gewährleistungsrisiko lagen damit beim Händler. Diese Risikoverteilung dreht sich mit der Agenturgestaltung um 180 Grad. Der Altwagenveräußerer wird Vertragspartner eines Käufers, den er wahrscheinlich nie kennenlernt, und übernimmt so sämtliche Risiken, die ein Verkäufer zu tragen hat. Ebenso ist nicht davon auszugehen, dass jemand einen Gebrauchtwagen beim Händler kauft, um ihn letztlich doch von Privat zu erwerben. Die Agenturgestaltung wurde nicht deshalb gewählt, weil sie wirtschaftlich sinnvoll sowie von der Risikoverteilung her effizient ist, sondern nur um die Mehrwertsteuer einzusparen. Die Vermutung der Unangemessenheit dieser Gestaltung scheint relativ nahe zu liegen. Bei der Konstruktion der Verwertung von Sicherungsgut durch den Sicherungsnehmer im Namen des Sicherungsgebers lässt sich eine derart pauschale Aussage allerdings nicht treffen. Es kann hier durchaus im Interesse der Bank liegen, die Verwertung selbst durchzuführen, die Risiken aber auf den Sicherungsgeber abzuwälzen.

Abschließend lässt sich festhalten, dass das Handeln für eigene Rechnung zivilrechtlich wie auch steuerrechtlich ein rein wirtschaftliches Argument ist, das keine unmittelbaren Rechtsfolgen nach sich zieht. Die finanzgerichtliche Judikatur verwendet das Merkmal „für eigene/fremde Rechnung“ indessen auch nicht mehr als rechtliches Tatbestandsmerkmal, sondern als wirtschaftliches Argument zur Unterstützung der Auslegung des Leistungstatbestandes. Anstatt sich allerdings mit der offenen Anwendung der §§ 41, 42 AO auseinanderzusetzen, flüchtet die Rechtsprechung in die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Wenn die Möglichkeit der Scheingeschäftqualifizierung aber wegen eines, wenn auch nur steuerlich motivierten, tatsächlichen rechtsgeschäftlichen Willens ausgeschlossen werden muss, so ist zumindest der Anwendungsbereich des § 42 AO einschlägig und nach hier vertretener Auffassung auch zwingend. § 42 AO unterscheidet sich von der klassischen Auslegung dadurch, dass ein insoweit eben nicht mehr subsumtionsfähiger Sachverhalt jenseits der Auslegung durch Fiktion der Besteuerung unterworfen wird. Auslegung und Umgehungsvorschrift stehen daher in einem Verhältnis der Exklusivität zueinander.⁶⁸¹ Im Ergebnis bleibt es aber bei dem Satz der Rechtsprechung, dass eine Leistung dann nicht dem Vertretenen zuzurechnen ist, wenn durch das Handeln in fremdem Namen lediglich verdeckt wird, dass der Vertreter und nicht der Vertretene die Leistung erbringt.⁶⁸²

⁶⁸¹ Ebenso Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 227; a.A. Boruttau/Egly/Sigloch, GrEStG, 13. Aufl., Vorbemerkung, Rz. 858, (in 14. Aufl. nicht mehr enthalten).

⁶⁸² So der BFH v. 20.2.1986, BFH/NV 1986, 311 (312); v. 7.7.1980, BFHE 131, 120 = BStBl. II 1980, 673.

(2) „in eigenem Namen für fremde Rechnung“

(a) *Geldspielautomatenurteil, BFH v. 24.9.1987 – V R 152/78*

Besonders deutlich wird die Irrelevanz des fremdnützigen Handelns im sog. Geldspielautomatenurteil⁶⁸³ vom 24.9.1987. In diesem Fall unterhielt der Kläger in Gastwirtschaften und bei Buchmachern Geldspielautomaten. Der Kläger hatte mit den Buchmachern vereinbart, die Anschaffung, Wartung, Reparaturen sowie die Ersatzteilbeschaffung zu übernehmen. Die Buchmacher sollten den Kasseneinhalt vereinnahmen, und der Kläger erhielt für jeden Automaten einen festen Betrag. Der BFH rechnete die Umsätze dem Automatenaufsteller zu, obwohl nicht dieser, sondern die Buchmacher die Spielgelder vereinnahmten. Dieses Urteil stellte, so Reiß⁶⁸⁴, einen bemerkenswerten Beitrag zur Zurechnung von Leistungen an den Leistenden dar. Die Urteilsbegründung stellt maßgeblich auf die Vorschrift des § 15a Abs. 5 GewO ab, wonach der Automatenaufsteller im Interesse der Bestimmbarkeit als Vertragspartner für den Automatenbenutzer auf dem Gerät seinen Namen, Firma und Anschrift anzubringen hat.⁶⁸⁵ Die Besonderheit des Falles war die, dass sämtliche Spielentgelte vereinbarungsgemäß nicht dem Automatenaufsteller, sondern dem Buchmacher zustehen sollten. Der BFH geht damit zu Recht davon aus, dass der Automatenaufsteller die Spielumsätze zwar im eigenen Namen aber für fremde Rechnung erbracht hat. Er betont zutreffend, es könne dahingestellt bleiben, für wessen Rechnung die Umsätze erbracht werden. Entscheidend für die streitigen Umsätze im Außenverhältnis seien lediglich die hier klaren schuldrechtlichen Beziehungen. Der BFH hatte im Besprechungsurteil keinen ausdrücklichen Anlass, sich über die Leistungsbeziehungen im Innenverhältnis zwischen dem Aufsteller und dem Buchmacher zu äußern. Abgesehen von der schwierigen Frage, wie das Innenverhältnis zivilrechtlich zu qualifizieren ist und woraus der Buchmacher seinen Anspruch auf die Spielerlöse ableiten kann, steht fest, dass der Buchmacher dem Aufsteller einen festen Mietzins gewährt und dieser ihm (dafür) die Spielentgelte überlässt.⁶⁸⁶ Es liegt also nahe, die Überlassung der Spieleinnahmen an den Buchmacher als Leistung des Aufstellers zu werten, wobei die Mietzinsen das Entgelt darstellen.

Ein anderes Konzept verfolgt Reiß⁶⁸⁷, der sich beim Handeln für fremde Rechnung grundsätzlich am Kommissionsgeschäft orientiert. Für ihn wird das Konstrukt „Handeln für fremde Rechnung“ erst dann schlüssig, wenn man auch

⁶⁸³ BFHE 151, 90 = BStBl. II 1988, 29 = UR 1988, 74

⁶⁸⁴ Urteilsanmerkung in UR 1988, 76.

⁶⁸⁵ Dazu Marcks in: Landmann/Rohmer, Kommentar zur Gewerbeordnung, § 15a Anm. 18.

⁶⁸⁶ Der Automatenaufstellungsvertrag kann ohnehin keinem bestimmten Vertragstyp zugeordnet werden, vgl. Palandt-Putzo, BGB, Einf. v. § 535 Rz. 25.

⁶⁸⁷ Siehe StuW 1981, 81 (86 f.); siehe auch StuW 1981, 274(276 ff.) zur sog. unechten Agentur.

das Innenverhältnis in die Überlegungen einbezieht. Geleitet vom Bild der umsatzsteuerrechtlichen Regelung des Kommissionsgeschäftes, nimmt Reiß⁶⁸⁸ beim Handeln für fremde Rechnung im Innenverhältnis grundsätzlich eine Leistung des Hintermannes (Kommittent, Treugeber, Sicherungsgeber, etc.; hier der Buchmacher) an den im Außenverhältnis Leistenden an. Er orientiert sich dabei an der bilanziellen Vermögenszuordnung von Wirtschaftsgütern eines Treugebers, Sicherungsgebers, Kommittenten etc. Erst im Zeitpunkt der Weiterveräußerung durch den Treuhänder, Sicherungsnehmer, Kommissionär, etc. scheidet der Vermögensgegenstand endgültig aus dem Unternehmensbereich des Treugebers etc. aus. „Von einer Lieferung an den Treuhänder, Sicherungsnehmer ist deshalb auszugehen, weil die wirtschaftliche Substanz des Gegenstands endgültig einem anderen zugewendet wurde, und dies aufgrund einer willentlich dem Treunehmer eingeräumten Rechtsposition geschah, die diesen zur Leistungserbringung befähigte.“⁶⁸⁹ Im Besprechungsurteil sei deshalb nicht von einer Leistung des Automatenaufstellers an die Buchmacher (= Vermietung gegen festen Mietzins), sondern von einer Leistung des Buchmachers an den Automatenaufsteller (= Zurverfügungstellung eines Automaten zum Einsatz für den Spielbetrieb) auszugehen.⁶⁹⁰ Damit stellt Reiß die tatsächlichen Leistungsbeziehungen vollkommen auf den Kopf, nur um dem Idealbild des Kommissionärs folgend durchgängige Leistungsketten zu konstruieren. Zwar ist das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich so konzipiert, dass es von durchgängigen Wertschöpfungsketten ausgeht und an den einzelnen Übergangsstufen im Wertschöpfungsprozess die Besteuerung ansetzt. Das darf m.E. aber nicht dazu verleiten, Leistungsketten hineinzuzinterpretieren, wo keine sind. Das Vorgehen von Reiß ist auch methodisch in mehrfacher Weise fragwürdig. Zunächst geht er offensichtlich davon aus, dass der Treuhänder, Sicherungsnehmer, etc. beliefert sein muss, um liefern zu können. Des weiteren knüpft Reiß Synallagmen, wo keine sind. Der Sicherungsgeber kehrt nicht einen seine Forderung überschießenden Verwertungserlös aus, um oder weil er die Verwertungsbefugnis bekommen hat, sondern einfach aus der Tatsache heraus, dass er für fremde Rechnung tätig ist. Letztlich bleibt auch völlig ungereimt, warum Reiß bezüglich der Zurechnung im Außenverhältnis eine strikte Anknüpfung an das Zivilrecht fordert, während er im Innenverhältnis die zivilrechtlichen Beziehungen vollkommen ignoriert.

Festzustellen ist, dass der BFH das Handeln des Aufstellers auf Rechnung des Buchmachers richtiger Weise als ein Merkmal auffasst, das für die Zurechnung von Umsätzen im Außenverhältnis keine Bedeutung erlangt. Diese Frage, ob eigene oder fremde Rechnung, so der BFH, betreffe lediglich das Innenverhältnis, welches er ausdrücklich offen gelassen hat. Nach hier vertretener Auffassung sind Lösungsversuche, die auf der Grundlage einer analogen Anwendung des § 3 Abs. 3 UStG oder des § 3 Abs. 11 UStG durchgängige Leistungsketten im Innenver-

⁶⁸⁸ Siehe StuW 1981, 81 (86 f.); UR 1988, 76 (77).

⁶⁸⁹ Reiß, StuW 1981, 81 (86).

⁶⁹⁰ UR 1988, 76 (77).

hältnis konstruieren, verfehlt.⁶⁹¹ Die Anwendungsbereiche beider Normen sind dem jeweiligen Wortlaut genau zu entnehmen. § 3 Abs. 3 UStG beschränkt die Fiktion einer durchgängigen Lieferkette auf handelsrechtliche Kommissionsgeschäfte. Zwar sollten hierunter auch Kommissionsgeschäfte im weiteren Sinne (§ 406 HGB) verstanden werden. Für eine weitere Ausdehnung des Anwendungsbereiches auf jegliche fremdnützige Lieferungen oder gar sonstige Leistungen besteht kein Bedürfnis.⁶⁹² Die Regelung des § 3 Abs. 11 UStG verbietet schon durch den klaren Wortlaut („Besorgungsleistung“) die Annahme einer stets gleichgerichteten, durchgehenden Leistungskette.⁶⁹³ Für die Leistungsbeziehungen im Innenverhältnis ist demnach wie im Außenverhältnis eine strikte Anknüpfung an das Zivilrecht geboten. Die Gegenmeinung übersieht hierbei, dass auch im Innenverhältnis zwischen Treugeber – Treuhänder, Geschäftsherr – Geschäftsbesorger, Hintermann – Strohmann, Sicherungsnehmer – Sicherungsgeber usw., ein Außenverhältnis besteht, in dem ebenso dem Offenheitsgrundsatz des § 164 BGB Geltung zu verschaffen ist.

(b) *Treuhand*

Gemessen an der wirtschaftlichen Bedeutung von Treuhandverhältnissen ist deren dogmatische Einordnung in das System der Umsatzsteuer weitestgehend konturenlos. Der Kern der Problematik liegt darin, dass die Wissenschaft es bis heute nicht geschafft hat, die Leistungsbeziehungen im Rahmen von Treuhandgestaltungen schlüssig in das Allphasensystem der Umsatzsteuer einzuordnen. Die Diskussion bezieht sich im wesentlichen auf drei Problemkreise. Zunächst wirft die Unternehmereigenschaft der beteiligten Personen erhebliche Probleme auf. Dabei wird vor allem die Frage diskutiert, ob die Treuhandabrede im Innenverhältnis der Selbständigkeit und damit der Unternehmereigenschaft des Treuhänders entgegensteht. Die Ausführungen der Autoren⁶⁹⁴ münden hier regelmäßig in einen sogenannten Typenvergleich, dessen Ergebnis letztlich eine „Glaubensfrage“ ist.

Im Vordergrund der umsatzsteuerlichen Diskussion um Treuhandgestaltungen stehen allerdings die Leistungsbeziehungen der Beteiligten. In der Literatur und Rechtsprechung haben sich zwei Erklärungsmodelle herausgebildet, die unter der schlagwortartigen Antithese „Einunternehmertheorie“ oder „Zweiunternehmertheorie“ abgehandelt werden. Die sogenannte Einunternehmertheorie betrachtet den Treuhänder als bloße Mittelsperson, der jede umsatzsteuerrechtliche Eigenständigkeit fehlt. Ein Leistungsaustausch findet unmittelbar im Drittverhältnis, also zwischen dem Treugeber und dem Dritten statt. Der Treuhänder ist da-

⁶⁹¹ Zur Konstruktion durchgängiger Leistungsketten neigen Tamme, UR 1974, 25 ff.; Friedl, UR 1987, 65 ff.; Forgách, UR 1989, 45 (46); Reiß, StuW 1981, 81 (86); ders. UR 1988, 76 (77).

⁶⁹² Ausführlich § 4.C.4.

⁶⁹³ Ausführlich § 4.D.1. und 2.

⁶⁹⁴ So z.B. Heidner, UR 1995, 122 (123); Reiß, UR 1988, 76 ff.; Dziadkowski, StVj 1989, 326 (330).

nach nicht in die Leistungskette einbezogen.⁶⁹⁵ Demgegenüber geht die Zweiunternehmertheorie davon aus, dass die Leistung an Dritte grundsätzlich dem im eigenen Namen auftretenden Treuhänder zuzurechnen ist.⁶⁹⁶ Die Vertreter dieser Theorie gehen zu recht allesamt davon aus, dass es für die Zurechnung von Leistungen lediglich auf das Außenverhältnis ankommt.⁶⁹⁷

Eng verbunden mit der Frage nach der Zurechnung von Umsätzen im Außenverhältnis ist die Frage nach der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Begründung eines Treuhandverhältnisses. Betrachtet man den Treuhänder als umsatzsteuerlich relevantes Rechtssubjekt, so liegt die Frage nahe, ob eine Übertragung des Treugutes vom Treugeber auf den Treuhänder eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG ist. Zu dieser Problematik werden sämtliche denkbaren Lösungen vertreten. Heidner⁶⁹⁸ unterscheidet danach, ob der Treuhänder schuldrechtlich zur Verfügung (im zivilrechtlichen Sinne) über das Treugut berechtigt ist, oder ob das Treugut mit der Maßgabe übertragen wird, es nur zu verwalten (Verwaltungstreuhand). Schön⁶⁹⁹ geht unter Hinweis auf das Kommissionärsgutachten des RFH⁷⁰⁰ aus dem Jahre 1919 davon aus, dass jede Verschaffung von Verfügungsmacht, also selbst die Ermächtigung nach § 185 BGB, eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG darstellt. Giesberts⁷⁰¹ sieht in der Übertragung des Treugutes in jedem Fall eine Verschaffung von Verfügungsmacht, da er hierfür schon eine rechtsgeschäftslose Besitzüberlassung für ausreichend hält. Da dem Treuhänder aber nicht Substanz, Wert und Ertrag zukämen, sei die Übertragung von Treugut keine Leistung und damit auch keine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG. Tamme⁷⁰² sieht bei Treuhandverhältnissen gar die Notwendigkeit, die Regelung

⁶⁹⁵ BFH v. 14.1.1954, BStBl. III 1954, 120; Martin in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 3 Rz. 58; Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rz. 271 ff.; Lohmeyer, StuW 1970, Sp. 244 (253); Beker, DStR 1972, 618 f.; von Wallis, UR 1957, 45 f.; ders. NJW 1957, 321 (323); Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges, S. 47; Wachweger, DStR 1973, 233 (234); Rosenau, DB 1966, Beilage 18, S. 10.

⁶⁹⁶ BFH v. 15.6.1965, UR 1966, 113; v. 22.3.1973, V R 7/69, nicht veröffentlichtes Urteil, zitiert nach Eggesiecker, UR 1975, 269 (279); v. 11.10.1990, BStBl. II 1991, 191; jüngst auch BGH v. 12.12.1996, UR 1997, 427; Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, 117 (123 ff.); Eggesiecker, UR 1975, 269 f.; Eggesiecker/Hofmeister, DStZ/A 1974, 37 (39); ebenso Tamme, UR 1974, 25 (30), allerdings in Analogie zu § 3 Abs. 3 UStG; Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rz. 706 ff.; ders. UR 1995, 122 (126); Kirsten/Matheja, Treuhand und Treuhänder im Steuerrecht, S. 99 ff.; Heuermann in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 3 Abs. 1 Rz. 376 ff.; Reiß, UR 1988, 76 ff.; ders., StuW 1987, 351 (360); Wagner, StuW 1995, 154 (161); Georgy in: Plückerbaum/Malitzky, UStG, Bd. II/2, § 3 Abs. 1 Rz. 324.

⁶⁹⁷ BFH v. 24.9.1987, BFHE 151, 90 = BStBl. II 1988, 29; v. 26.11.1987, BFHE 151, 479 = BStBl. II 1988, 158; v. 1.6.1989, BFHE 157, 255 = BStBl. II 1989, 677; v. 1.8.1985, BFH/NV 1986, 121; v. 19.12.1991, BFH/NV 1992, 569; v. 16.5.1995, BFH/NV 1996, 185. Vgl. zum Primat des Außenverhältnisses § 5.A. und B.

⁶⁹⁸ Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rdn. 675 ff.; ders. UR 1995, 122 (122 f.).

⁶⁹⁹ Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht, 1991/92, 117 (146); ders., UR 1988, 1; vgl. hierzu ausführlich § 4.C.2.b.

⁷⁰⁰ RFH v. 7.2.1919, RFHE 1, Teil B, 40.

⁷⁰¹ Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rz. 271 ff.; ders., UR 88, 137 (139 f.); ders. UR 1976, 61 (62 f.); vgl. hierzu die Kritik unter § 4.C.2.c.

⁷⁰² Tamme, UR 1974, 25 (30); ähnlich Georgy in: Plückerbaum/Malitzky, UStG, Bd. II/2, § 3 Abs. 1 Rz. 327; zur Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG und deren Reichweite vgl. § 4.B.3. und 4.; zur Leistungskommission vgl. § 4.D.

des § 3 Abs. 3 UStG analog anzuwenden, um über die Entgeltfiktion dieser Vorschrift durchgängige Leistungsketten zu konstruieren.

Aus den zitierten Meinungen wird deutlich, dass die Frage nach der umsatzsteuerlichen Relevanz der (entgeltlichen) Treugutübertragung letztlich auf die Unklarheit zurückzuführen ist, was unter der „Verschaffung der Verfügungsmacht“ zu verstehen ist. Im Rahmen der Behandlung von Treuhandverhältnissen treffen dabei zwei mehr oder weniger „juristisch vernebelte“ Problemkreise aufeinander. Zum einen ist die vermögensmäßige Zuordnung des Treugutes im Steuerrecht unklar. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO trifft hier zwar eine eindeutige Aussage, indem Wirtschaftsgüter dem Treugeber zuzurechnen sind. Das Umsatzsteuerrecht ist dem Anwendungsbereich dieser Vorschrift jedoch vorenthalten.⁷⁰³ Zum anderen wird der Begriff „Verschaffung der Verfügungsmacht“ von der Rechtsprechung und Wissenschaft völlig von dessen zivilrechtlichen Grundlagen abgelöst, indem darin ein rein tatsächlicher Zustand gesehen wird, der dem jeweilig Begünstigten „Substanz, Wert und Ertrag“ zukommen lässt.⁷⁰⁴ Die Beantwortung der Frage, ob die Treugutübertragung eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG ist, wird damit zur Glaubensfrage und entzieht sich jeglichem Regelwerk der Rechtsanwendung.

Des weiteren ist festzustellen, dass die unentgeltliche Übertragung des Treugutes, und dies ist der Regelfall, so gut wie keine Beachtung findet. Hierin liegt jedoch m.E. der eigentliche Kern der umsatzsteuerlichen Problematik der Treuhand. Genauso wie in anderen Fällen der unentgeltlichen Übertragung unternehmerischen Vermögens stellt sich hier die Frage des Eigenverbrauches. Vergleichbar hierzu ist z.B. die Diskussion⁷⁰⁵ um die vorweggenommene Erbfolge vor Einführung des § 1 Abs. 1a UStG. Zwar erfasst letztere Norm auch Treuhandverhältnisse, aber eben nur, sofern ein Unternehmen oder ein Teilbetrieb auf einen Treuhänder übertragen wird.

(i) Außenverhältnis

Die Beurteilung des Außenverhältnisses von Treuhandschaften ist gleichbedeutend mit der Frage der persönlichen Zurechnung der Umsätze des Treuhänders. Zurückgehend auf Eggesiecker und Hofmeister⁷⁰⁶ unterscheidet man zwischen der sog. Einunternehmertheorie und der Zweiunternehmertheorie. Die Einunternehmertheorie betrachtet den Treuhänder lediglich als Hilfsfunktion für den

⁷⁰³ Ebenso Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 39 AO Rz. 28; vgl. eingehend § 4.E.

⁷⁰⁴ In ständiger Rechtsprechung BFH v. 6.12.1979, BStBl. II 1980, 279 = UR 1980, 73; v. 20.2.1986, BFH/NV 1986, 311 = UR 1988, 80; v. 25.11.1986, BStBl. II 1987, 278 = UR 1987, 141; EuGH v. 8.2.1990, UR 1991, 289 m. Anm. Weiß; Giesberts, UR 1976, 61 ff.; zur hier vertretenen Gegenauffassung vgl. § 3.B.3.c.(1).

⁷⁰⁵ Jüngst Mensching, Umsatzsteuer bei Erbfall und vorweggenommener Erbfolge, S. 147 ff. (166 ff.); grundlegend zur unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern an einen anderen Unternehmer, Stadie, StuW 1987, 273.

⁷⁰⁶ DSZ A 1974, 37 ff.

Treugeber. Der Treugeber ist leistender Unternehmer, Umsätze im Innenverhältnis sind ausgeschlossen. Die Vertreter der Zweiunternehmertheorie hingegen betrachten den Treuhänder als eigenständiges Subjekt des Umsatzsteuerrechts. Hier ist der Treuhänder leistender Unternehmer. Naturgemäß haben sich die Argumente mit der Einführung des Allphasennettosystems um 180 Grad gedreht. Während es im alten System im Interesse der Steuerpflichtigen war, möglichst wenige steuerpflichtige Leistungsstufen zu durchlaufen, kommt es hierauf im neuen System wegen des Vorsteuerabzuges nicht mehr an. Entscheidend ist im neuen System, den Vorsteueranspruch durchzusetzen, wozu es insbesondere einer eindeutigen und leicht nachvollziehbaren Identifizierung des leistenden Unternehmers bedarf. Dem veränderten Steuersystem folgend, haben sich auch die Meinungsschwerpunkte in der Literatur verschoben.

(a) *Ein-Unternehmer-Theorie*

Zur Begründung der Ein-Unternehmer-Theorie wird auf die Bestimmung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO (bzw. dessen Vorgängervorschrift § 11 Nr. 2 und 3 StAnpG) verwiesen.⁷⁰⁷ Zwar regle § 39 AO ausdrücklich nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und nicht von Leistungen im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Die Vorschrift sei bei umsatzsteuerlichen Fragen jedoch im übertragenen Sinne zu verwenden. Da dem Treuhänder das Treugut mit der Maßgabe übertragen werde, es im Interesse des Treugebers zu verwalten, sei eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG nicht gegeben. Denn unter Anlegung eines wirtschaftlichen Maßstabes sei zu fordern, dass das Gesetz ein Verfügen zum eigenen Nutzen fordere. Soweit damit festgestellt sei, dass zwischen Treugeber und Treuhänder kein Umsatz vorliegt, die Verfügungsmacht also nicht auf den Treuhänder übergegangen ist, könne der Treuhänder seinerseits auch keine umsatzsteuerbare Leistung vollbringen.⁷⁰⁸ Dieses Modell setzt damit voraus, dass nur derjenige Leistungen erbringen kann, der auch seinerseits eine Vorleistung erhalten hat. Dieser Gedanke ist dem Umsatzsteuerrecht allerdings fremd. Es wird wohl niemand bezweifeln, dass der Dieb, der sein Diebesgut verkauft, Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG erbringt.⁷⁰⁹ Auch ist völlig unstrittig, dass die Umsätze aus einer Untervermietung dem Untervermieter und nicht dem Erstvermieter zuzurechnen sind, obwohl dieser wirtschaftlicher Eigentümer der Mietsache ist. Die Autoren verkennen m.E. die Zweckbestimmung, die hinter der Vorschrift des § 39 AO steht und folglich deren Unanwendbarkeit im Umsatzsteuerrecht.⁷¹⁰

⁷⁰⁷ So z. B. v. Wallis, UR 1957, 45 (45) für eine Anwendung „im übertragenen Sinne“; Wachweger, DStR 1973, 233 (234); Rosenau, DB 1966, Beilage 18, S. 10.

⁷⁰⁸ Vgl. v. Wallis, UR 1957, 45 (45).

⁷⁰⁹ Siehe hierzu das Urteil des VG Berlin v. 2.9.1954 (rkr), EFG 1955, 89.

⁷¹⁰ Ausführlich § 4.E.

Namentlich Giesberts⁷¹¹ erscheint es gar überflüssig, auf die kodifizierte Selbstverständlichkeit des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu rekurrieren. Das Problem lasse sich unmittelbar aus den Begriffen und der Zielrichtung des UStG lösen. Zwar werde dem Treuhänder formal Verfügungsmacht verschafft, eine Leistung im Sinne des UStG liege jedoch nur dann vor, wenn dem Abnehmer ein wirtschaftlich relevanter Wert zugewendet werde. Der formalrechtliche Vorgang der Treugutübertragung sei wirtschaftlich irrelevant, weshalb keine Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und folglich auch keine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG vorliege. Die Verschaffung der Verfügungsmacht allein sage nichts über den Leistungscharakter aus. Auch wenn Verfügungsmacht verschafft wird, folge daraus nicht, dass es sich um eine Lieferung handle.⁷¹² Diese Argumentation erscheint vordergründig plausibel. Doch gerade in der Einfachheit dieser Betrachtung liegt auch dessen große Schwäche. Folgt man der Ansicht Giesberts, so erschöpft sich die gesamte Rechtsanwendung im Umsatzsteuerrecht in wirtschaftlichen Argumenten. Giesberts reduziert im Ergebnis sämtliche Abgrenzungsprobleme auf die Auslegung des Leistungsbegriffes, einen Begriff, der bislang nicht einmal im Zivilrecht einer Klärung zugeführt werden konnte.⁷¹³ Diese Vorgehensweise ist insbesondere deshalb anzugreifen, als der Gesetzgeber in § 3 Abs. 1 UStG eine eindeutig zivilrechtlich orientierte Definition des Lieferbegriffes festgeschrieben hat. Diese Legaldefinition über die Auslegung des übergeordneten Leistungsbegriffes auszuhebeln, erscheint wenig sachgemäß.

Des weiteren weisen die Vertreter der Ein-Unternehmer-Theorie darauf hin, dass es im Umsatzsteuerrecht keinen Satz des Inhaltes gebe, wer nach außen im eigenen Namen auftrete, sei stets Unternehmer und damit Umsatzsteuerschuldner.⁷¹⁴ Gestützt wird diese These unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung zu § 2 Abs. 2 UStG, wonach Leistungen nur dem selbständigen Unternehmer zugerechnet werden können. Die Schwäche dieses Arguments wurde bereits ausführlich dargelegt. Es widerspricht jeglichen Regeln der Rechtsanwendung im Steuerrecht, in einem ersten Schritt einen Tatbestand der Besteuerung festzustellen, um diesen in einem zweiten Schritt einer „geeigneten“ Person zuzurechnen.

Bei allen formalen Argumenten, die für die sog. Ein-Unternehmer-Theorie hervorgebracht werden, fußt der Grundgedanke dieses Ansatzes in der Überlegung, dass es ja letztlich der Treugeber sei, in dessen Person sich der wirtschaftliche Erfolg oder Misserfolg eines Treuhandgeschäftes niederschlägt.⁷¹⁵ Der BFH hat indessen wiederholt entschieden, dass es für die Bestimmung des leistenden

⁷¹¹ Siehe Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 274.

⁷¹² Giesberts in: Rau/Dürrwächter, § 3 Anm. 120, Stand Mai/1999; für die aktuelle Auflage siehe Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 622.

⁷¹³ Ausführlich § 3.B.3.b.; MünchKomm-Kramer, BGB, § 241 Anm. 4 „die Ambivalenz des Leistungsbegriffes“.

⁷¹⁴ So z. B. v. Wallis, UR 1957, 45 (46); Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 275; ders., UR 1988, 137 (138); vgl. auch BFH v. 14.1.1954, BStBl. III 1954, 120 (121).

⁷¹⁵ Dies betonen Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges 1989, S. 46 f.; Giesberts in: Rau/Dürrwächter, § 3 Anm. 274 f.; vgl. auch BFH v. 14.1.1954, BFHE 58, 550 = BStBl. III 1954, 120 (121).

Unternehmers gerade nicht darauf ankomme, wem das Ergebnis eines Geschäftes zufließt.⁷¹⁶ Es widerspricht der Belastungskonzeption der Umsatzsteuer, darauf zu schießen, wem das den Konsum finanzierende Entgelt letztlich zufließt.⁷¹⁷

*(b) Zwei-Unternehmer-
Theorie*

Im älteren Schrifttum⁷¹⁸ wurde das BFH-Urteil⁷¹⁹ vom 14.1.1954 regelmäßig als maßgebliches Grundsatzurteil für die Behandlung von Treuhandverhältnissen im Umsatzsteuerrecht zitiert. Die Militärregierung der britischen Zone hatte im Jahr 1945 sämtlichen Filmverleihern dieser Zone die Filme beschlagnahmt und eine zu diesem Zweck gegründete GmbH beauftragt, die Verwertungsrechte der Verleiher selbst auszubeuten. Später wurde die Klägerin in die Lage versetzt, ihre eigenen wie auch fremde Verwertungsrechte wieder selbständig wahrzunehmen. Die Erlöse der treuhänderisch verwalteten Filmrechte wurden auf Sperrkonten der nichtlizenzierten Auswertungsberechtigten eingezahlt. Der BFH rechnete diese Erlöse nicht der Klägerin, sondern den (unfreiwilligen) Treugebern zu. Allerdings ist schon dem Wortlaut der Urteilsbegründung zu entnehmen, dass es „dem BFH mehr an der Beseitigung einer Unerträglichkeit lag, als an einer grundsätzlichen Regelung“⁷²⁰

Inzwischen hat der BFH, soweit ersichtlich, noch dreimal die Problematik der Zurechnung von Umsätzen eines Treuhänders aufgegriffen, wobei er diese jeweils dem Treuhänder zugerechnet hat. Im Urteil⁷²¹ vom 15.6.1965 heißt es im nichtamtlichen Leitsatz: „Für das UStRecht ist von entscheidender Bedeutung, ob eine Mittelsperson im eigenen oder fremden Namen auftritt. Dies gilt auch für den Treuhänder. Das Innenverhältnis zwischen Treuhänder und Treugeber rechtfertigt nicht, die Umsätze des Treuhänders dem Treugeber zuzurechnen.“ In die gleiche Richtung weist das nicht veröffentlichte Urteil V R 7/69 vom 22.3.1973, welches das o.g. Urteil vom 15.6.1965 auch für das Allphasen-Nettosystem bestätigte. „Da die Klägerin - auch als Treuhänder - gegenüber ihren Kunden im eigenen Namen auftritt und nicht in demjenigen des Treugebers, sind die ihrerseits ausgeführten Leistungen ihre Umsätze und nicht solche des Treugebers. Aus dem gleichen

⁷¹⁶ Geldspielautomatenurteil v. 24.9.1987, BStBl. II 1988, 29 = UR 1988, 74 und BFH v. 11.10.1990, BFHE 162, 497 = BStBl. II 1991, 191.

⁷¹⁷ Ausführlich § 6.D.1.; ebenso Tamme, UR 1974, 25 (30); Kirsten/Matheja, Treuhand und Treuhänder im Steuerrecht, Rz. 278; Schön, Umsatzsteuerrückgang-Bericht 1991/92, S. 117 (133 ff.).

⁷¹⁸ So z. B. von Wallis, UR 1957, 45 (46); Wachweger, DStR 1973, 234 (235); Lohmeyer, StuW 1970, Sp. 243 (253); vgl. auch Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rdn. 274.

⁷¹⁹ BFHE 58, 550 = BStBl. III 1954, 120

⁷²⁰ Eggesiecker, UR 1975, 269 (269); aus der Urteilsbegründung: „Dieser Sachverhalt rechtfertigt es nach Ansicht des Senats, die von der Bf. im Rahmen ihrer treuhänderischen Betätigung bewirkten Verleihumsätze nicht dieser, sondern jeweils dem Unternehmen desjenigen nichtlizenzierten Verleihers zuzurechnen, für dessen Rechnung die Bf. die Filme treuhänderisch verwaltet hat.“

⁷²¹ Nicht amtlich veröffentlichtes Urteil, siehe UR 1966, 113.

Grund sind die von der Klägerin vereinnahmten Entgelte keine durchlaufenden Posten (§ 5 Abs. 3 UStG 1951). § 11 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes (heute § 39 Abs. 2 AO; Verf.) ist nur auf die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht aber von Umsätzen (oder die Vereinnahmung von Entgelten) anwendbar. Auf das Urteil des BFH v. 14.1.1954 V 55/51 U kann sich die Klägerin nicht berufen, da der Sachverhalt anders gelagert war.⁷²² Jüngst weist der BFH mit Beschluss⁷²³ vom 25.03.1999 die Revision V R 39/98 als unbegründet zurück. Die Vorinstanz, das FG Köln, entschied in einem Vorsteuerverfahren, dass dem Treugeber deswegen kein Vorsteuerabzug zustehe, weil die Ausgangsumsätze des Treuhänders allein diesem zuzurechnen seien. Auch wenn letzteres Verfahren sich nur mittelbar mit der Frage des Leistenden auseinandersetzt, wird die Linie deutlich.

Die Rechtsprechung gibt klar zu erkennen, dass das wirtschaftliche Kriterium „Handeln für fremde Rechnung“ ohne Einfluss auf die Zurechnung der Leistung bleibt. Diese Rechtslage hat der BGH⁷²⁴ jüngst noch einmal bestätigt, indem er im Rahmen einer Schadensersatzklage wegen schuldhafter Pflichtverletzung eines Steuerberatervertrages über den hypothetischen Ausgang eines finanzgerichtlichen Revisionsverfahrens zu befinden hatte. „Werden Personen vor-, zwischen- oder nachgeschaltet, um bestimmte umsatzsteuerliche Folgen dieser Gestaltung zu erreichen, so setzt dies eine klare Vereinbarung und deren erkennbare Durchführung voraus (BFHE 151, 479 = UR 1988, 126); die Klarheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlangen, dass dafür grundsätzlich das Auftreten nach außen hin entscheidend ist. (...). Aus einer an diesem Offenkundigkeitserfordernis ausgerichteten Sicht bündelt der Treuhänder in seinem Unternehmen fremde und eigene Leistungen und gibt sie als eigenständige Leistungen an den Treugeber weiter, schafft damit einen zusätzlichen Mehrwert und wird daher zum eigenständigen Steuersubjekt.“ Eine andere Beurteilung sei lediglich dann geboten, wenn der Treuhänder im Innenverhältnis weisungsgebunden sei.⁷²⁵ Er erfülle dann nicht die Voraussetzungen eines umsatzsteuerlichen Unternehmers. Hieraus wird überwiegend der Schluss gezogen, die Leistungen seien in diesem Fall doch dem Treugeber als Prinzipal zuzuordnen. Die Autorenschaft verkennt dabei die eigentliche, historisch bedingte Funktion des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG.⁷²⁶

⁷²² Nicht veröffentlichtes Urteil, zitiert nach Eggesiecker, UR 1975, 269 (270).

⁷²³ Nicht veröffentlichtes Urteil, DATEV Dokumentnummer 0580 285.

⁷²⁴ BGH v. 12.12.1996, UR 1997, 427.

⁷²⁵ BFH v. 15.9.1994, BFHE 176, 285 = BStBl. II 1995, 275; FG Niedersachsen v. 23.3.1995, EFG 1995, 948; FG Schleswig-Holstein v. 13.7.1977, EFG 1977, 570; Georgy in: Plückebaum/Malitzky, UStG, Bd. II/2, § 3 Abs. 1 Rdn. 329; Friedl, UR 1987, 65 (68 f.); Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rdn. 689, 716; ders., UR 1995, 122 (123); Kirsten/Matheja, Treuhand und Treuhänder im Steuerrecht, Rdn. 248 ff., 279; Eden, Treuhand an Unternehmen und Unternehmensanteilen, S. 135; a. A. lediglich Wagner, StuW 1995, 154; Schön, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1991/92, S. 117 (138 ff.).

⁷²⁶ Ausführlich § 4.A.3.; zutreffend Schön, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1991/92, S. 117 (141).

(ii) Unternehmereigenschaft
des Treuhänders

Die Selbständigkeit des Treuhänders spielt gerade bei der Zurechnung von Umsätzen, die der Treuhänder im eigenen Namen erbringt, keine Rolle. Auch Wagner⁷²⁷ betont in seiner kritischen Stellungnahme zum BFH-Urteil vom 15.9.1994⁷²⁸, dass die Bestimmung der Leistungspartner und die Beurteilung der Unternehmereigenschaft in einer Stufenfolge stehen. Das Merkmal der (Un)Selbständigkeit ist nach hier vertretener Auffassung als Zurechnungskriterium von Umsätzen völlig unbrauchbar.⁷²⁹

Allerdings zieht eine festgestellte Abhängigkeit des Treuhänders vom Treugeber eine andere Schlussfolgerung nach sich. Der Treugeber erbringt nämlich nicht nur Leistungen im Außenverhältnis, sondern er erbringt auch eine sonstige Leistung in Form einer Geschäftsbesorgung im Innenverhältnis (§ 675 BGB). Hier ist es in der Tat so, dass diese Leistung, sofern sie entgeltlich erbracht wird, wegen § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht der Besteuerung unterliegt. Der Grund für diese gemessen am Verbrauchsteuerprinzip ungerechtfertigte „subjektive Steuerbefreiung“ liegt in den historischen Wurzeln des Umsatzsteuergesetzes begründet. Der historische Gesetzgeber hatte im überkommenen System der Bruttobesteuerung Bedenken, eine Besteuerung der gegen Entgelt hingeebenen Arbeitskraft würde auf eine zusätzliche Lohn- und Besoldungssteuer hinauslaufen, da diese in abhängiger Stellung Befindlichen nicht dazu in der Lage wären, die Steuer verdeckt überzuwälzen. Diese Regelung wurde unkritisch in das heutige Nettosystem übernommen und ist daher geltendes Recht. De lege ferenda wäre eine ersatzlose Streichung des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG wünschenswert.

Neben dem Merkmal der Selbständigkeit, welches bei Treuhandverhältnissen aufgrund sehr differenzierter Erscheinungsformen ohnehin nur im Einzelfall festgestellt werden kann, bedarf es zur Unternehmereigenschaft des Treuhänders noch eines weiteren konstitutiven Merkmals, der Nachhaltigkeit der Betätigung. Diese ist sicherlich unzweifelhaft gegeben, wenn dem Treuhänder ein ganzes Unternehmen überlassen wird, um es treuhänderisch zu führen.⁷³⁰ Keine Zweifel bestehen auch, wenn es ein Treuhänder gewerbsmäßig übernimmt, im Rahmen unterschiedlicher Treuhandverhältnisse Leistungen auf Rechnung verschiedener Auftraggeber zu erbringen. Schön⁷³¹ bezeichnet diese Treuhandverhältnisse als Kommissionstreuhand. Als prägnantes Beispiel führt er den Kom-

⁷²⁷ StuW 1995, 154 (159); ebenso Pump, StBP 1998, 169 (171 ff.), der allerdings nicht mit dogmatischen sondern praktischen Erwägungen argumentiert.

⁷²⁸ BFHE 176, 285 = BStBl. II 1995, 275.

⁷²⁹ Ausführlich § 4.A.3. und § 5.D.1.

⁷³⁰ Ebenso Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, S. 117 (138); offenbar gl. A. ist Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rdn. 697, der nur im Falle der sog. einfachen Leistungstreuhand die Nachhaltigkeit der Betätigung verneint.

⁷³¹ Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, S. 117 (138).

missionär an, der Kommissionsgut unterschiedlicher Kommittenten mit eigenen Vertriebsmöglichkeiten am Markt anbietet.⁷³²

Zweifelhaft erscheinen die Fälle, in denen der Treuhänder nur einmalig für seinen Treugeber tätig wird. Hier wird die Unternehmereigenschaft des Treuhänders in der Literatur⁷³³ und in der Rechtsprechung⁷³⁴ durchgehend abgelehnt, zum Teil unter dem Verweis, die eigentliche Wertschöpfung werde beim Treugeber geleistet, zum Teil unter der Befürchtung, der im Unternehmen des Treugebers erwirtschaftete Mehrwert würde völlig aus der Umsatzbesteuerung herausfallen. Friedl⁷³⁵ weist zudem darauf hin, dass es zu einer Kumulation der Umsatzbesteuerung kommt, wenn die (steuerfreien aber umsatzsteuerlich vorbelasteten) Leistungen des nichtunternehmerischen Treuhänders wieder in ein Unternehmen eingehen. Die vorgebrachten Argumente vermögen jedoch kaum zu überzeugen. Zwar ist den Autoren insoweit zuzustimmen, dass, gemessen am Idealsystem einer Verbrauchsteuer, Defizite zu verzeichnen sind, wenn man dem nichtunternehmerischen Treuhänder die Leistung zurechnet. Die Autoren übersehen aber, dass sämtliche beklagenswerten Zustände im Gesetz selber angelegt sind. So ist es im Falle der nichtunternehmerischen Versorgung immer so, dass der erwirtschaftete Mehrwert aus der Besteuerung herausfällt. Auch die von Friedl beklagte Kumulation der Umsatzsteuer im Falle der erneuten unternehmerischen Verwendung des Gegenstandes ist nicht neu. Sie tritt ebenfalls dann auf, wenn steuerbefreite Leistungen (§ 4 UStG) an einen versteuernden Unternehmer erbracht werden. Die Stellschraube im System der Umsatzsteuer kann nicht darin gesehen werden, Umsätze personell zu verlagern, sondern muss an der Auslegung des Unternehmerbegriffes des § 2 UStG ansetzen. Allein eine möglichst extensive Interpretation des umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriffes kann dem Verbrauchsteueraspekt Rechnung tragen.

Dieses Auslegungsergebnis ist m.E. zwingend. Nach der Grundsatzentscheidung des EuGH⁷³⁶ vom 1.4.1982 findet Letztverbrauch dann statt, wenn die Leistung nicht Gegenstand weiterer entgeltlicher Leistungen ist. Wendet man dieses Urteil, welches zum Vorsteuerabzug ergangen ist, auf die Leistungsausgangsseite an, so folgt m.E. unabwendbar, dass man den - ansonsten nichtunternehmerischen - Treuhänder als Steuerpflichtigen einstufen muss. Schließlich legt auch die Präambel zur 6. RL-EG nahe, die Begriffsbestimmung des Steuerpflichtigen sei von den Mitgliedstaaten in der Weise zu fassen, dass darin auch, um eine bessere Steuerneutralität zu gewährleisten, die Personen einzubeziehen sind, die nur gelegentliche Umsätze bewirken.

⁷³² Gleichwohl werden Geschäfte, die unter §§ 383, 406 HGB fallen, zivilrechtlich nicht als Treuhänderverhältnisse angesehen; vgl. Liebich/Mathews, Treuhand und Treuhänder in Recht und Wirtschaft, S. 37 mit zahlreichen Nachweisen aus dem zivilrechtlichen Schrifttum.

⁷³³ Dazu Schön, Umsatzsteuereinkongress-Bericht 1991/92, 117 (136); Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rdn. 697; ders., UR 1995, 122 (125); Friedl, UR 1987, 65 (69).

⁷³⁴ FG Münster v. 9.6.1982 (rkr), UR 1983, 129 (131).

⁷³⁵ UR 1987, 65 (68).

⁷³⁶ EuGHE 1982, 1277 = UR 1982, 246.

(iii) Innenverhältnis

Der Kern der umsatzsteuerrechtlichen Problematik bei Treuhandverhältnissen liegt - entgegen dem Schwerpunkt der Diskussion im Schrifttum - nicht im Außenverhältnis, sondern im Innenverhältnis. Auch hier krankt eine umfassende Darstellung der umsatzsteuerlichen Wirkungen an der Manigfaltigkeit, mit der Treuhandverhältnisse in der Praxis auftreten. Bei der Treuhand im engeren Sinne (Fiducia) ist zu entscheiden, wie die Übertragung des Treugutes auf den Treuhänder zu behandeln ist. Da die Übertragung des Treugutes in aller Regel unentgeltlich geschieht, kann die denkbare Variante einer (teil)entgeltlichen Übertragung vernachlässigt werden, zumal diese keine besonderen umsatzsteuerlichen Probleme aufwirft.⁷³⁷ Weiterer Gegenstand der umsatzsteuerlichen Diskussion um die Behandlung von Treuhandschaften ist die Geschäftsbesorgung des Treuhänders gegenüber dem Treugeber. Neben der Treuhandbegründung, respektive deren Auflösung und der Geschäftsbesorgung, bleibt dann aber noch das intrikateste Problem zu lösen: der Vorsteuerabzug.

(a) *Begründung der Treuhand*

Um überhaupt von einer Treuhandschaft sprechen zu können, bedarf es eines Treugutes in den Händen des Treuhänders. Der zivilrechtliche Streit um das Unmittelbarkeitsprinzip hat zwar im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich keine Bedeutung, es ist aber grundsätzlich geeignet, zwei Fälle zu differenzieren. Bei der Treuhand im weiteren Sinne erlangt der Treuhänder das Treugut von einem Dritten und dies in aller Regel entgeltlich. Umsatzsteuerlich bereitet dieser Fall also keine weiteren Probleme. Wenn man den Treuhänder, wie es der BFH⁷³⁸ und BGH⁷³⁹ judizieren, als eigenes Rechtssubjekt betrachtet, so kann dies nicht nur für Umsätze nach außen gelten, sondern auch für den Leistungsbezug. Die Leistung des Dritten geht also in das Unternehmen des Treuhänders ein, und soweit die formalen Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 UStG erfüllt sind und keine Ausschlußumsätze im Sinne des § 15 Abs. 2 UStG vorliegen, kann der Treuhänder den Vorsteuerabzug geltend machen. Hier bestehen seit der Durchsetzung der sog. Zwei-Unternehmer-Theorie keine Zweifel mehr.

Problematisch allerdings ist der Fall der Treuhand im engeren Sinne, der Fiducia. Hier überträgt der Treugeber das Treugut aus seinem eigenen Vermögen

⁷³⁷ Nach hier vertretener Auffassung ist auch bei einer Treugutübertragung zweifellos der Begriff einer Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG erfüllt, zumal der Treuhänder die sachenrechtliche Verfügungsmacht am Treugut erhält. Dies muß der logische Schluß aus der Zwei-Unternehmer-Theorie sein.

⁷³⁸ BFH v. 15.6.1965, nicht amtlich veröffentlichtes Urteil, siehe UR 1966, 113; BFH v. 22.3.1973, nicht veröffentlichtes Urteil, vgl. die Auszüge bei Eggesiecker, UR 1975, 269 (270).

⁷³⁹ BGH v. 12.12.1996, UR 1997, 427.

in das Vermögen des Treuhänders. Die umsatzsteuerliche Diskussion um die Treugutübertragung beschränkt sich bislang auf die Klärung, inwieweit - auch im Ermächtigungsfall⁷⁴⁰ - eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG anzunehmen sei. Regelmäßig kommen die Autoren, m.E. zu unrecht, zu dem Schluss, dass eine Lieferung auch bei der Übertragung des Vollrechts nicht gegeben sei, da der Treuhänder nicht (endgültig) über Substanz, Wert und Ertrag des Treugutes verfüge.⁷⁴¹ Die Autoren übersehen dabei den deutlichen Willen des Gesetzgebers, der den Lieferungs begriff unmissverständlich an sachenrechtliche Vorgaben geknüpft hat.⁷⁴² Aber auch die Annahme einer Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG führe in diesen Fällen gleichwohl nicht zwangsläufig zu einem steuerpflichtigen Umsatz zwischen Treugeber und Treuhänder. In der Regel fehle es an dem für § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erforderlichen Entgelt, weil der Treuhänder dem Treugeber keine Gegenleistung erbringt.⁷⁴³ Heidner übersieht dabei das eigentliche Problem der Treugutübertragung. Wenn man nämlich wegen Unentgeltlichkeit eine steuerbare Lieferung verneint, so stellt sich zwingend die Frage, ob ein Eigenverbrauch vorliegt. Die Frage des Eigenverbrauches bei Treugutübertragungen ist – soweit ersichtlich – bislang gänzlich nicht diskutiert. Die Frage gewinnt zudem aktuell an Bedeutung, weil der Gesetzgeber mit dem neuen § 3 Abs. 1b UStG bestimmte unentgeltliche Wertabgaben aus dem Unternehmen den entgeltlichen Lieferungen gleichstellt.

Neben der Unterscheidung, ob die Übertragung des Treugutes entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, kommt es seit der Einführung des § 1 Abs. 1a UStG auch entscheidend auf die Qualität des übergehenden Vermögens an. Handelt es sich dabei um die Übertragung eines Unternehmens oder Unternehmensteils, so kommt unter Umständen die Anwendung des § 1 Abs. 1a UStG in Betracht, welcher diese Lieferungen nicht steuerbar stellt.

⁷⁴⁰ Vgl. Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, 117 (146 ff.), welcher auch im Ermächtigungsfall eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG bejaht. Die Formel des § 3 Abs. 1 UStG, die als Lieferung jede Verschaffung der Verfügungsmacht bezeichnet, sei vom Gesetzgeber gerade zu dem Zweck in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen worden, um bei der Verkaufskommission und in vergleichbaren Fällen eine Lieferung annehmen zu können. A.A. sind: Georgy in: Plückebaum/Malitzky, UStG, Bd. II/2, § 3 Abs. 1 Rz. 316; Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rz. 274; Martin in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 3 Rz. 58. Einzelheiten hierzu bei Schön, UR 1988, 1ff.; Giesberts, UR 1988, 137 ff.; § 4.C.2.

⁷⁴¹ So z. B. Georgy in: Plückebaum/Malitzky, UStG, Bd. II/2, § 3 Abs. 1 Rz. 317; Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rz. 274; Martin in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 3 Rz. 56, 57; von Wallis, UR 1957, 45; Tehler in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1 Anm. 150; Fritsch in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 3 Anm. 196; unklar äußert sich von Wallis in: Bunjes/Geist, 5. Aufl. (in 6. Aufl. nicht mehr enthalten), § 3 Tz. 7, der ggf. von einer Doppellieferung spricht, wenn der Treuhänder freie Dispositions befugnis hat; Markert in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 3 Rz. 60; Heidner, UR 1995, 122 (122 f.), der danach differenzieren möchte, ob der Treuhänder schuldrechtlich im Innenverhältnis zur Verfügung über das Treugut berechtigt ist. A.A. Pump, StBP 1998, 211 (211), der eine steuerpflichtige Lieferung annimmt.

⁷⁴² Zur zivilrechtlich orientierten Auslegung des Begriffes der Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG § 3.B.3.c.(1). Dem Grundsatz des § 137 Satz 1 BGB entsprechend hat die schuldrechtliche Treuhandabrede im Innenverhältnis keine Auswirkung auf die dingliche Verfügungsmacht des Treuhänders.

⁷⁴³ So Heidner, UR 1995, 122 (123).

Mithin die entgeltliche Übertragung des Treugutes vom Treugeber auf den Treuhänder nach hier vertretener zivilrechtlich orientierter Auffassung zweifellos den Begriff der Lieferung erfüllt, ist die entgeltliche Übertragung des Treugutes aus umsatzsteuerlicher Sicht problemlos. Diskutiert werden im folgenden deshalb Fälle unentgeltlicher Treugutübertragung, wobei zwischen der Übertragung eines Unternehmens oder Unternehmensteils und der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern unterschieden wird.

(b) *Übertragung eines Unternehmens oder Unternehmensteils*

(i) *Gegenstand der Leistung*

Vorausgesetzt ist nach hier vertretener Auffassung, dass es sich bei der Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf den Treuhänder um eine Leistung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG handelt. Die Leistung ist der notwendige Oberbegriff zur Lieferung und sonstigen Leistung und umfasst bekanntlich alles, was Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs sein kann. Umsatzsteuerlich stellt sich bei Geschäftsübertragungen jedoch seit jeher die Frage, inwieweit dem Zivilrecht zu folgen ist, wonach die Übertragung eines Unternehmens im Ganzen gar nicht möglich ist. Bei der Übernahme eines Betriebes müssen die beweglichen Sachen einzeln übertragen, Grundstücke im Grundbuch umgeschrieben, Forderungen abgetreten werden, usw.⁷⁴⁴ Demgegenüber steht der das Umsatzsteuerrecht dominierende Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung, wonach solche Vorgänge, die sich wirtschaftlich in einer Einheit vollziehen, nicht mit umsatzsteuerlicher Wirkung in ihre Bestandteile zerlegt werden.⁷⁴⁵ Dies führt dazu, dass Vorgänge, die zivilrechtlich selbständig je für sich betrachtet werden, umsatzsteuerlich als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt werden müssen, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und als ein unteilbares Ganzes anzusehen sind.⁷⁴⁶ Ein einheitlicher Vertrag oder ein Gesamtentgelt reicht indessen allein nicht aus, um ein Leistungsbündel als einheitliche Leistung anzusehen.

Unter der Übertragung eines Unternehmens im Ganzen versteht man den Übergang des gesamten lebenden Unternehmens, d.h. die durch das Unternehmen repräsentierte organische Zusammenfassung von Einrichtungen und Maßnahmen, die dem Unternehmen dienen oder zumindest seine wesentlichen Grundlagen ausmachen, so dass der Übernehmer das Unternehmen ohne nennenswerte finan-

⁷⁴⁴ Dazu Tipke/Kruse, AO/FGO, § 75 AO Rz. 25; Klein/Orlopp, AO, § 75 Tz. 2; Palandt – Putzo, BGB, § 433 Rz. 3.

⁷⁴⁵ BFH v. 27.10.1966, BStBl. III 1967, 132; v. 12.12.1969, BStBl. II 1970, 362.

⁷⁴⁶ BFH v. 27.1.1955, BStBl. III 1955, 94; v. 12.5.1955, BStBl. III 1955, 215.

zielle Aufwendungen fortführen kann.⁷⁴⁷ In diesem Sinne sah bereits der RFH⁷⁴⁸ als Gegenstand der Geschäftsveräußerung nicht die Summe der Aktiva, der als Gegenleistung der Kaufpreis und die Übernahme der Passiva durch den Erwerber gegenüberstehe, sondern das Geschäft in seiner wirtschaftlichen Einheit an, dessen Wert sich als Unterschied zwischen Aktiva und Passiva darstelle. Unter der Beachtung allgemeiner Grundsätze (Einheitlichkeit der Leistung) erscheint es durchaus nachvollziehbar, die Übertragung eines Unternehmens als wirtschaftlich einheitlichen Vorgang zu erfassen.⁷⁴⁹

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass das Umsatzsteuergesetz bis zum 31.12.1993 mit der Vorschrift des § 10 Abs. 3 UStG und seither mit dem neu eingefügten § 1 Abs. 1a UStG selbst die Antwort auf die Frage „einheitliche Leistung oder Leistungsbündel?“ gab und gibt. Nach § 10 Abs. 3 UStG war das für die Geschäftsveräußerung unter Berücksichtigung der übernommenen Schulden ermittelte Gesamtentgelt auf die einzelnen übertragenen Aktivposten zu verteilen, wobei für jede dieser Einzelleistungen zu prüfen war, ob eine Befreiungsvorschrift greift. Aber auch die Nachfolgevorschrift des § 1 Abs. 1a UStG bringt unmissverständlich zum Ausdruck, dass sich die Übertragung eines Unternehmens dem Zivilrecht folgend als Summe mehrerer Übertragungsakte darstellt, indem „die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung“ von der Umsatzsteuer befreit werden. Hätte der Gesetzgeber in der Geschäftsübertragung eine einheitliche Leistung gesehen, hätte er sich des Singulars bedient.⁷⁵⁰ Die Frage, ob in der Übertragung von Aktiva und Passiva bereits ein Leistungsaustausch zu sehen ist, ist folglich mit der herrschenden Meinung zu bejahen.⁷⁵¹

Da § 1 Abs. 1a UStG die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung aber ohnehin von der Umsatzsteuer befreit, könnte man meinen, die Frage sei lediglich akademischer Natur. § 1 Abs. 1a UStG erfasst jedoch nur Geschäftsveräußerungen im Ganzen. Die Legaldefinition der Geschäftsveräußerung ist aus der bisherigen – ersatzlos gestrichenen – Vorschrift des § 10 Abs. 3 UStG entnommen worden, mit der Ergänzung, dass eine Geschäftsveräußerung sowohl bei einer entgeltlichen als auch bei einer unentgeltlichen Übereignung eines Betriebes vorliegt. Sie findet sich ebenfalls im Haftungstatbestand des § 75 AO, so dass für die Abgrenzung des Begriffs der Geschäftsveräußerung auf die Rechtsprechung zu § 75 AO zurückgegriffen werden kann. Unter der Übertragung eines Unternehmens im Ganzen ist der Übergang des gesamten lebenden Unternehmens zu verstehen. Selbstverständlich ist, dass nicht alle Faktoren für die Lebensfähigkeit eines Unternehmens gleichermaßen wichtig sind. Entscheidend ist, dass die wesentlichen

⁷⁴⁷ BFH v. 27.5.1986, BStBl. II 1986, 654; v. 11.5.1993, BStBl. II 1993, 700; Husmann, UR 1994, 333 (335).

⁷⁴⁸ Urteil vom 14.6.1935, StuW 1935 Teil II, Sp. 1525 (1526).

⁷⁴⁹ Ebenso Crezelius, Steuerrecht II, § 25 Rz. 5; Völkel/Karg, Umsatzsteuer, S. 9; ebenso FG Münster v. 13.11.1990 (rkr), EFG 1991, 571.

⁷⁵⁰ Ebenso Mensching, Umsatzsteuer bei Erbfall und vorweggenommener Erbfolge, S. 87.

⁷⁵¹ Ebenso Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rz. 590 “Geschäftsveräußerung”; Husmann in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 1 Anm. 213; Forgách in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 14 Anm. 205; Klenk, UR 1982, 114.

Grundlagen eines Betriebes oder Teilbetriebes übereignet werden.⁷⁵² Was wesentliche Grundlage eines Betriebes ist, muss am Einzelfall geprüft werden. Häufig sind Betriebsgrundstücke, Warenlager, Maschinen und Fertigungsanlagen wesentliche Grundlagen eines Unternehmens. Aber auch Nutzungs-, Gebrauchs- und Vertriebsrechte, der Firmenname, der Kundenstamm, Geschäftsverbindungen sowie Patente und Warenzeichen können wesentliche Betriebsgrundlagen sein.⁷⁵³

Neben der Übertragung eines Unternehmens im Ganzen erfüllt auch die Übertragung eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung des § 1 Abs. 1a UStG. Ein solcher Teilbetrieb ist jeder mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete, organisatorisch geschlossene Teil eines gesamten Unternehmens, der für sich allein lebensfähig ist.⁷⁵⁴

(ii) „an einen anderen
Unternehmer für
dessen Unternehmen“

Der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1a UStG ist zutreffend auf die Fälle eingeschränkt, in denen der Erwerber Unternehmer ist und die Geschäftsveräußerung für dessen Unternehmen vorgenommen wird. Andernfalls würde der Weg in einen unbesteuerten Letztverbrauch eröffnet. Der Erwerber muss Unternehmer im Sinne des § 2 UStG sein, wobei es nach dem Gegenstand der Vorschrift ausreicht, wenn er erst durch den Erwerb des Unternehmens zum Unternehmer wird. Eine bereits bestehende Unternehmereigenschaft des Treuhänders ist also nicht Voraussetzung für die Anwendung des § 1 Abs. 1a UStG.⁷⁵⁵ Das Tatbestandsmerkmal „für sein Unternehmen“ bedeutet nur, dass die Veräußerung für das Unternehmen des Erwerbers bewirkt sein muss, derart, dass die Wirtschaftsgüter in einem objektiven Zusammenhang zu dem bestehenden Unternehmen stehen, bzw. dem neu gegründeten Unternehmen zugeordnet werden.

(c) *Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter*

⁷⁵² BFH v. 27.5.1986, BStBl. II 1986, 654; v. 11.5.1993, BStBl. II 1993, 700.

⁷⁵³ Einen Überblick über die Rechtsprechung geben Tipke/Kruse, AO/FGO, § 75 AO Rz. 20 f.

⁷⁵⁴ Hierzu BFH v. 8.9.1971, BStBl. II 1972, 118 = BFHE 103, 173; v. 15.3.1984, BStBl. II 1984, 486 = BFHE 140, 563; v. 3.10.1984, BStBl. II 1985, 245; v. 23.11.1988, BStBl. II 1989, 973 = BFHE 158, 48; v. 24.8.1989, BStBl. II 1990, 55 = BFHE 158, 257; v. 31.10.1990, BStBl. II 1991, 370 = BFHE 163, 243.

⁷⁵⁵ Ebenso Husmann, UR 1994, 333 (335); Probst, UR 1995, 131 (133); Abschnitt 5 Abs. 1 Satz 2 UStR 2000.

Es wurde bereits die Frage aufgeworfen, inwieweit man bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Unternehmen des Treugebers auf den Treuhänder einen Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Lit. a UStG a.F. annehmen muss. Dies war bis zur Neuregelung der Eigenverbrauchstatbestände durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 dann – und nur dann – der Fall, wenn der Treugeber Gegenstände aus seinem Unternehmen für Zwecke entnimmt, die außerhalb seines Unternehmens liegen. Mit dem neu eingefügten § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG⁷⁵⁶ hat der Gesetzgeber dieses immanente Wesensmerkmal des überkommenen Eigenverbrauches aufgegeben.

(i) *Teleologie des Eigenverbrauches und Grundlagensprobleme*

Bereits das UStG 1918 kannte neben dem Haupttatbestand der Besteuerung den sog. Eigenverbrauch, indem es bestimmte, dass „die Steuer ... auch erhoben (wird, Verf.), wenn die in Abs. 1 bezeichneten Personen (Unternehmer, Verf.) Gegenstände aus dem eigenen Betrieb entnehmen, um sie für außerhalb ihrer gewerblichen Tätigkeit liegende Zwecke zu gebrauchen oder zu verbrauchen.“⁷⁵⁷ Zweck des auch in den späteren Umsatzsteuergesetzen im wesentlichen unverändert wiederzufindenden Eigenverbrauchstatbestandes ist die steuerliche Gleichstellung des selbstversorgenden Unternehmers mit einem Verbraucher, der seinen Bedarf im Wege der Fremdversorgung decken muss.⁷⁵⁸ Das Gesetz gewährt dem Unternehmer den Vorsteuerabzug bereits beim Empfang der Leistung, ohne auf dessen tatsächliche unternehmerische Verwendung abzustellen, um den Vorsteuerabzug in entsprechendem Umfang zuzulassen. Wird der Gegenstand später nicht mehr oder nur noch teilweise für das Unternehmen verwendet, so wird nicht der ursprüngliche Vorsteuerabzug rückwirkend (etwa nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO) berichtigt, sondern das UStG neutralisiert den insoweit grundlosen Vorsteuerabzug durch die Tatbestände des Eigenverbrauches respektive die neu eingefügten unentgeltlichen Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b und 9a UStG 1999).

Dieser Gleichstellungsgedanke ist trotz der Ausweitung der ursprünglich auf die Entnahme von Gegenständen beschränkten Eigenverbrauchsbesteuerung auf die Verwendung von Gegenständen für unternehmensfremde Zwecke und auf die Tätigkeit ertragsteuerlich nicht abzugsfähiger Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG (ab 1.1.1968; aufgehoben durch StEntlG 1999/2000/2002⁷⁵⁹) und auf

⁷⁵⁶ Eingefügt durch Art. 7 Nr. 2 Lit. a. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, BGBl. I 1999, S. 402.

⁷⁵⁷ § 1 Abs. 2 UStG 1918.

⁷⁵⁸ BFH v. 3.11.1983, BStBl. II 1984, 169 (171); ferner statt aller Husmann in: Rau/Dürwächter, § 1 Anm. 691.

⁷⁵⁹ An seine Stelle treten analog der Regelung in Art. 17 Abs. 6 der 6. RL-EG entsprechende Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug; vgl. § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG.

die Ausführungen von sonstigen Leistungen für Zwecke außerhalb des Unternehmens (ab 1.1.1980) nie vollständig verwirklicht worden. Der Eigenverbrauch war bis zur Neuregelung durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 seinem ausdrücklichen Wortlaute nach nämlich gerade nicht an einen vorhergehenden Vorsteuerabzug geknüpft.⁷⁶⁰ Der gesamte Leidensweg der seitherigen Besteuerung des Eigenverbrauches beruhte auf diesem Mangel.⁷⁶¹ Der Gesetzgeber lehnt sich nun mit § 3 Abs. 1 b Satz 2 UStG und § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG an die Formulierungen des Gemeinschaftsrechtes an.

Aber auch die dem Eigenverbrauch entsprechenden Art. 5 Abs. 6 und 6 Abs. 2 der 6. RL-EG lassen die gewünschte Klarheit vermissen. „Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstandes eines Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, ..., wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.“⁷⁶² Zwar geht aus dem Wortlaut eindeutig die Koppelung der Eigenverbrauchsbesteuerung an einen vorhergehenden Vorsteuerabzug hervor, die Verbindung wird allerdings nur dem Grunde nach hergestellt. Der Höhe nach jedoch bestehen große Meinungsunterschiede. Schlienkamp⁷⁶³ und Widmann⁷⁶⁴ verstehen die Richtlinie nämlich so, dass die Entnahme für außerunternehmerische Zwecke stets voll zu besteuern sei, wenn zwar der Erwerb des Gegenstandes nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt habe, in den Gegenstand aber während der Zugehörigkeit zum Unternehmen Bestandteile eingegangen seien, die den Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. Husmann⁷⁶⁵ hingegen möchte den Wortlaut des Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie dahingehend interpretiert wissen, dass sich der Zusatz „oder seine Bestandteile“ auf den Vorgang der Anschaffung oder Herstellung des Gegenstandes bezieht. In einen Betriebs-PKW nachträglich eingebaute Ersatzteile seien Aufwendungen für den Gebrauch und die Erhaltung des PKW und könnten demnach die Besteuerung eines Entnahme-eigenverbrauches nicht rechtfertigen. M.E. erscheinen beide Lösungen zu weit gegriffen, wobei letztere wohl noch mit dem Wortlaut der Richtlinie in Konflikt gerät. Die Finanzverwaltung⁷⁶⁶ sucht den Königsweg mit der sog. 20 v.H.-Regelung, welche wohl auch nach der gesetzlichen Neugestaltung des Eigenverbrauches noch anzuwenden ist. Übersteigen danach die nachträglichen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Aufwendungen 20 v.H. der ursprünglichen (nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden) Anschaffungskosten, so unterliegt die Entnahme des Gegenstandes in voller Höhe der Eigenverbrauchsbesteuerung. Der Streit um die Auslegung des Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG ist somit für einen Teil -

⁷⁶⁰ Zum überkommenen Rechtsstand: BFH v. 28.1.1971, BStBl. II 1971, 218; v. 19.4.1979, BStBl. II 1979, 420, der die Unabhängigkeit der Eigenverbrauchsbesteuerung vom Vorsteuerabzug ausdrücklich betont.

⁷⁶¹ Hierzu Dziadkowski, UR 1997, 137; ders., BB 1995, 1930; Reiß, StuW 1994, 323; Klenk in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 1 Rz. 295.

⁷⁶² Art. 5 Abs. 6 Satz 1 der 6. RL-EG

⁷⁶³ UR 1991, 337 (341).

⁷⁶⁴ BB 1992, 468 (469); DB 1999, 925 (926).

⁷⁶⁵ Rau/Dürrwächter, UStG, § 1 Anm. 730; ebenso Klenk, UVR 1991, 371 (371).

⁷⁶⁶ BMF-Schreiben vom 13.5.1994, BStBl. I 1994, 298 = UR 1994, 241.

und zwar den markanteren - der Praxisfälle ausgeräumt worden. Doch zeigt sich hierin auch gleichzeitig, wie wenig die eine oder die andere Lösung überzeugt. Konsequenz wäre es, den Gegenstand oder seine Bestandteile unabhängig voneinander voll zu besteuern, wenn diese zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.⁷⁶⁷

Folgt man dieser Auffassung, dass die einzelnen Bestandteile besteuert werden dürfen, so zwingt sich die Frage auf, was denn unter dem Begriff „Bestandteil“ zu verstehen ist. Die Frage ist, ob jede Leistung, die in Zusammenhang mit einem Gegenstand beschafft wird, gleichzeitig als dessen Bestandteil im Sinne der Richtlinie zu werten ist. Beispielhaft sind etwa die im BMF-Schreiben⁷⁶⁸ vom 13.5.1994 aufgeführten Wartungs- und Pflegearbeiten. Der „Bestandteil“ setzt zumindest im allgemeinen Sprachgebrauch eine Gegenstandsbezogenheit voraus. Die gilt auch für die zivilrechtliche Terminologie. Ein Bestandteil im Sinne der §§ 93 ff. BGB liegt dann vor, wenn Teile einer einheitlichen Sache vorliegen, zwischen denen ein Zusammenhang besteht, der die einzelnen Teile ihre Eigenständigkeit verlieren lässt.⁷⁶⁹ Andererseits scheint es nicht gerechtfertigt, sonstige Leistungen, die in einen Gegenstand eingehen, bei dessen Entnahme völlig unberücksichtigt zu lassen, da so der Weg zu einem unbesteuerten Endverbrauch bereitet wird.⁷⁷⁰ Sowohl nach Art. 11 Abs. 1 Lit. c der 6. RL-EG als auch nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG bezieht sich die Bemessungsgrundlage auf den Einkaufspreis des Gegenstandes bzw. eines vergleichbaren Gegenstandes oder mangels Einkaufspreis auf die Selbstkosten zum Zeitpunkt der Entnahme und beinhaltet damit alle bis dato getätigten werterhöhenden Aufwendungen. Letztlich ist eine Abgrenzung zu suchen, ähnlich der ertragsteuerlichen Unterscheidung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand.⁷⁷¹ In diese Richtung geht auch die Betrachtungsweise des BFH⁷⁷², nach dessen Auffassung Aufwendungen zur Erhaltung oder zum Gebrauch eines Gegenstandes nicht zu Bestandteilen führen können.

Auch bei der hier getroffenen Auslegung des Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG kann jedoch nicht von einem reinen Vorsteuerkorrekturatbestand gesprochen werden. Zwar kommt es nur zu einer partiellen Besteuerung der vorsteuerentlasteten Bestandteile, dazu jedoch auch dann in voller Höhe, wenn sie nur zu einem teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Dennoch ist deutlich erkennbar, dass dem Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG der Zweck einer Vorsteuerkorrektur im Sinne der Gleichstellungstheorie zugrunde liegt. Ebenso interpretiert der EuGH⁷⁷³ die Vorschrift des Art. 6 Abs. 2 Lit. a der Richtlinie, indem er ausschließt, die Abschreibung eines ohne Vorsteuerabzug erworbenen Gegenstandes als private Nutzung

⁷⁶⁷ Ebenso Schmidt, UR 1996, 214 (217). A.A. Schlienkamp, UR 1991, 337 (341) und Widmann, BB 1992, 468 (469) die eine partielle Besteuerung der Entnahme unter Bezug auf die Entstehungsgeschichte der Richtlinie ausschließen.

⁷⁶⁸ BStBl. I 1994, 298 = UR 1994, 241.

⁷⁶⁹ Siehe hierzu Palandt-Heinrichs, BGB, § 93 Rz. 2.

⁷⁷⁰ Ebenso Robisch, DStR 1996, 488 (491).

⁷⁷¹ Zweifel an dieser Differenzierung äußert Schmidt, UR 1996, 214 (216).

⁷⁷² BFH v. 30.3.1995, UR 1995, 340 (341).

⁷⁷³ Urteil vom 27.6.1989, EuGHE 1989, 1925 = UR 1989, 373; vgl. auch EuGH vom 25.5.1993, EuGHE 1993, I-2615 = BStBl. II 1993, 813 = UR 1993, 309.

zu besteuern, wenn der Gegenstand wegen Erwerbs von einem Nichtsteuerpflichtigen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Es würde „mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem in Einklang stehen ..., bei der Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebsgegenstandes, ..., die Steuer ... auf die Ausgaben und den Erhalt des Gegenstandes zu erheben, für die ein Recht des Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug besteht. Mit einem solchen Vorgehen könnte nämlich eine Doppelbesteuerung des Gegenstandes selbst als auch die Nichtbesteuerung des Endverbrauches vermieden werden.“

(ii) *Neuregelung des
Eigenverbrauches
durch das Steuer-
entlastungsgesetz
1999/2000/2002*

Die neue gesetzliche Regelung des Eigenverbrauches versucht nunmehr vor allem in Bezug auf die Abhängigkeit der Besteuerung vom Vorsteuerabzug die Vorgaben des Gemeinschaftsrechtes umzusetzen. § 3 Abs. 1b UStG setzt insofern tatbestandlich voraus, „dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.“ Leider enthält sich das Gesetz einer näheren Definition dessen, was unter einem Bestandteil zu verstehen ist. Die Klärung dieser Streitfrage steht also noch aus.⁷⁷⁴

Nach der Neukonzeption wird in Übereinstimmung mit Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 der 6. RL-EG davon ausgegangen, dass die unentgeltlichen Wertabgaben aus dem Unternehmen Lieferungen gegen Entgelt bzw. Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt sind. Dementsprechend wird die Rechtsgrundlage für die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben insbesondere für den Unternehmer und dessen Angehörige (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 Lit. a und b UStG 1993), für Arbeitnehmer und deren Angehörige (§ 1 Abs. 1 Satz 2 Lit. b UStG 1993) sowie für Gesellschafter und deren Angehörige (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1993) aus § 1 UStG herausgenommen und in § 3 Abs. 1b und 9a UStG 1999 untergebracht.

Zu einer Verschärfung der Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben führt der neue § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG 1999. Hiernach wird jede unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes für Zwecke des Unternehmens, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster, einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Die neue Regelung, welche nach Meinung des Schrifttums⁷⁷⁵ Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG entspreche, dient nach dem Willen des Gesetzgebers der Vermeidung eines umsatzsteuerlich unbelasteten Letztverbrauches.⁷⁷⁶ Hierunter fallen z.B. Sachspenden an Vereine und Warenabgaben anlässlich von Preisaus-

⁷⁷⁴ Mit Beschluss v. 15.7.1999, BB 1999, 2120 hat der BFH diese Frage dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt.

⁷⁷⁵ Hierzu Widmann, DB 1999, 925 (926); Rondorf, DStR 1999, 615 (618).

⁷⁷⁶ Vgl. die Begründung des Gesetzesentwurfes der Koalitionsfraktionen, BT-Drucks. 14/23, S. 196.

schreiben, Verlosungen oder Werbezwecken. Vor dem Belastungsziel der Umsatzsteuer, den allgemeinen Letztverbrauch steuerlich zu erfassen, erscheint die Neuregelung vordergründig konsequent. Die Belastung wird jedoch auf der Ebene der Unternehmer hergestellt, nicht beim Verbraucher.⁷⁷⁷

Fraglich erscheint zudem, ob der Gesetzgeber den Text der Richtlinie richtig verstanden hat. Danach wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen „... als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, ...“. Die Formulierung „oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke“ kann entgegen dem Verständnis des Gesetzgebers auch so interpretiert werden, dass stets nur außerunternehmerische unentgeltliche Zuwendungen in den Regelungsbereich des Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG fallen.⁷⁷⁸ Dieses Verständnis des Richtlinienwortes liegt - zumindest für Art. 6 Abs. 2 der 6. RL-EG - der Rechtsprechung des EuGH⁷⁷⁹ zugrunde. Der EuGH hält eine Eigenverbrauchsbesteuerung für unentgeltlich erbrachte Beförderungsleistungen an Arbeitnehmer nämlich gerade dann für ausgeschlossen, wenn diese nicht aus unternehmensfremden Zwecken erfolgen. Die Begründung hierzu liegt im inneren Kern des Gleichstellungsgedankens der Eigenverbrauchsbesteuerung. Gleichgestellt werden soll nämlich der selbstversorgende Unternehmer mit denjenigen, die ihren Bedarf kaufen müssen.⁷⁸⁰ Die Eigenverbrauchsbesteuerung fußt damit auf dem Gedanken, dass ein Unternehmer Gegenstände oder Dienstleistungen für seine privaten Zwecke entnimmt. Negativ abgegrenzt bedeutet dies, dass die Entnahme für Zwecke außerhalb des Unternehmens erfolgen muss. Wertabgaben aus dem Unternehmen an den Unternehmer, dessen Angehörige oder Personal, welche unternehmerisch motiviert sind, können typischerweise nicht deren privaten Konsum zugeordnet werden.⁷⁸¹ Da die entscheidende Textstelle des Art. 6 Abs. 2 der 6. RL-EG wortgleich mit der des Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG übereinstimmt, sollte davon auszugehen sein, dass die Auslegung des Art. 6 Abs. 2 der 6. RL-EG durch den EuGH auch für den Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG Gültigkeit hat.

Dennoch hat der EuGH⁷⁸² im jüngst ergangenen Urteil - Kuwait Petroleum (GB) Ltd. - entschieden, dass die Lieferung von Gegenständen, deren Absatz gefördert werden soll, und die zur Verkaufsförderung unentgeltliche Abgabe von Prämienwaren zwei wirtschaftlich zu trennende Umsätze sind. Die unentgeltliche Abgabe der Gegenstände falle - trotz unternehmerischer Motivation - unter Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG. Dazu führt der EuGH⁷⁸³ aus, dass Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG alle unentgeltlichen Wertabgaben umfasst, auch diejenigen, die aus unternehmerischen Zwecken heraus getätigt werden. Denn Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG, der

⁷⁷⁷ Ebenso kritisch Widmann, DB 1999, 925 (926).

⁷⁷⁸ Ebenso Nieskens, UR 1999, 137 (138).

⁷⁷⁹ EuGH v. 16.10.1997, UR 1998, 61 zur Arbeitnehmerbeförderung.

⁷⁸⁰ Ausführlich § 2.E.2.b.; aus der Rechtsprechung des EuGH vgl. Urteile v. 6.5.1992, EuGHE 1992, I-2847 = UR 1994, 309; v. 26.9.1996, EuGHE 1996, I-4517 = UR 1996, 418.

⁷⁸¹ So zutreffend EuGH v. 16.10.1997, UR 1998, 61 (Tz. 25 ff.).

⁷⁸² EuGH v. 27.4.1999, UR 1999, 278 = DB 1999, 1048.

⁷⁸³ EuGH v. 27.4.1999, UR 1999, 278 (Tz. 22).

Entnahmen für Geschenke mit geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens von der Steuer ausnimmt, hätte keinen Sinn, wenn Art. 5 Abs. 6 Satz 1 der 6. RL-EG Entnahmen, die der Steuerpflichtige - für Zwecke des Unternehmens - unentgeltlich weitergibt, nicht der Mehrwertsteuer unterwerfen würde. Der EuGH interpretiert den Richtlinien text demnach im Sinne eines Regelausnahme-Verhältnisses. Aus der Ausnahme des Art. 5 Abs. 6 Satz 2 der 6. RL-EG („Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens nicht darunter.“) leiten die Richter den Regelfall ab. Wenn die genannten Entnahmen *expressis verbis* auszunehmen sind, folge, dass sie grundsätzlich in den Regelungsbereich des Satzes 1 des Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG fallen. Methodisch erscheint diese Auslegung bedenklich.⁷⁸⁴ Denn die Steuerbarkeit eines (fiktiven) Umsatzes ist Voraussetzung dafür, diesen von der Besteuerung auszunehmen. Nicht aber kann umgekehrt aus der Steuerbefreiung auf die grundsätzliche Erfüllung eines Tatbestandes der Besteuerung geschlossen werden. Mit anderen Worten: die Ausnahmenvorschrift des Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG geht m.E. ins Leere, da die genannten Entnahmen ohnehin nicht zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führen können.

Andererseits bestätigt der EuGH mit seiner m.E. fehlgeleiteten Rechtsprechung zu Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG vorerst die Neuregelung des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG. Es bleibt abzuwarten, bis der EuGH Gelegenheit dazu bekommt, seine divergierende Rechtsprechung zu Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 der 6. RL-EG in Einklang zu bringen. Bis dahin muss sich die Praxis darauf einstellen, dass jegliche unentgeltliche Wertabgabe aus dem Unternehmen - auch für unternehmenseigene Zwecke - die neue Eigenverbrauchsbesteuerung auslöst.

(iii) *Treugutübertragung und Eigenverbrauch*

Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern in ein anderes Unternehmen, insbesondere die hier interessierende Übertragung des Treugutes auf den Treuhänder, entspricht grundsätzlich einer Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG. Der Treuhänder erhält das Vollrecht am Treugut und damit die von § 3 Abs. 1 UStG geforderte Verfügungsmacht. Allerdings erfolgt die Treugutübertragung in aller Regel unentgeltlich und erfüllt damit grundsätzlich nicht die Voraussetzung eines Leistungsaustausches im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Allerdings ist bei der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern stets genau zu prüfen, ob die Wertabgabe nicht einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird (Eigenverbrauch). Die Neuregelung des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG stellt dabei die bisherige Rechtslage auf den Kopf, indem nunmehr undifferenziert sämtliche unentgeltliche Wertabgaben von der Eigenverbrauchsbesteuerung er-

⁷⁸⁴ Kritisch, allerdings mit schwachen Argumenten äußert sich Huschens, INF 1999, 417 (418).

fasst werden. In Anbetracht der oben dargestellten Widersprüche in der Rechtsprechung des EuGH zu dem Merkmal „Zwecke außerhalb des Unternehmens“ wird die Besteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG respektive Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG zunächst außer Betracht gelassen. In den Mittelpunkt des Interesses rückt zunächst die Frage, ob die Treugutübertragung den „klassischen“ Eigenverbrauchstatbestand gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG erfüllen kann.

(iv) § 3 Abs. 1b Satz 1
Nr. 1 UStG

Der Gegenstandseigenverbrauch (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG 1999) liegt vor, wenn ein Unternehmer Gegenstände aus seinem Unternehmen für Zwecke entnimmt, die außerhalb des Unternehmens liegen. Die Anwendung dieser Fiktion setzt demnach ein genaues Verständnis des Merkmals „für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen“ voraus. Entgegen einer häufig anzutreffenden Formulierung ist die Entnahme für unternehmensfremde Zwecke i.S. des § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG 1999 nicht gleichbedeutend mit der Überführung eines Gegenstandes aus dem Unternehmen in die private Nutzung bzw. in den privaten Verbrauch. Die Tatsache, dass das Treugut beim Treuhänder weiterhin unternehmerisch genutzt wird, schützt nicht vor einer Eigenverbrauchsbesteuerung. Bereits der RFH⁷⁸⁵ sah den Tatbestand des Eigenverbrauches auch dann verwirklicht, wenn der Unternehmer aus nichtunternehmerisch veranlassten Erwägungen einer nahestehenden Person, die ebenfalls ein Unternehmen betreibt, eine Maschine aus seinem Unternehmen zur Nutzung in deren Betrieb schenkweise zuwendet.

Der BFH hat in zwei grundlegenden Urteilen aus den Jahren 1986⁷⁸⁶ und 1987⁷⁸⁷ entschieden, dass ein Unternehmer mit der schenkweisen Übertragung unternehmerisch genutzter Gegenstände den Tatbestand des Entnahmeeigenverbrauches auch dann verwirklicht, wenn die Gegenstände vom Empfänger weiterhin unternehmerisch genutzt werden. Im Sachverhalt des erstgenannten Urteils hatte ein Unternehmer seiner Tochter unter Anrechnung auf ihren Erb- und Pflichtteil ein Grundstück übertragen, welches aufgrund eines Pachtvertrages auch weiterhin für die Zwecke des Unternehmens verwendet wurde. Darüber hinaus war die Tochter als Nachfolgerin des Unternehmers nach dessen Tode vorgesehen. Sachverhalt der zweiten Entscheidung war, dass ein Unternehmer ein Grundstück auf seine Ehefrau übertragen hatte, welche das Grundstück weiterhin gleichfalls unter Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 12 UStG) an den bisherigen Mieter weitervermietete. Beiden Urteilsbegründungen ist gemeinsam, dass der BFH darauf abstellt, dass mit der Wertabgabe aus dem Unternehmen unternehmensfremde Zwecke verfolgt werden und deshalb ein Eigenverbrauch i.S. des § 1

⁷⁸⁵ RFH v. 27.3.1931, RStBl. 1931, 367.

⁷⁸⁶ Urteil vom 2.10.1986, BStBl. II 1987, 44 = UR 1987, 14 mit Anm. Weiß.

⁷⁸⁷ Urteil vom 25.6.1987, BStBl. II 1987, 655 = UR 1987, 320.

Abs. 1 Nr. 2 Lit. a UStG 1980 anzunehmen sei.⁷⁸⁸ Zwar ist dem insoweit beizupflichten, als der außerunternehmerische Zweck das eigentlich konstitutive Merkmal des Eigenverbrauches ist, respektive war.⁷⁸⁹ Bei Zuwendungen aus betrieblichem Anlass liegt mithin kein Eigenverbrauch im Sinne des § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG vor. Es gilt deshalb, den Tatbestand des außerunternehmerischen Zweckes genauer zu untersuchen, um hieraus Schlussfolgerungen für die Treugutübertragung ziehen zu können.

So führt das FG Münster als Vorinstanz zum BFH-Urteil vom 2.10.1986 aus, dass es sich nicht um einen umsatzsteuerlich irrelevanten Vorgang handeln könne, wenn die Verfügungsmacht an einem unternehmerischen Gegenstand auf einen Dritten übertragen werde.⁷⁹⁰ Sofern einer Leistung keine Gegenleistung gegenübersteht, spricht dies zurecht nach gängiger Auffassung für ein außerunternehmerisches Motiv, da ein Kaufmann nichts zu verschenken hat. Auch ist nichts dagegen einzuwenden, dass es nach dem Eigenverbrauchstatbestand nicht darauf ankommt, dass der entnehmende Unternehmer den Gegenstand selbst privat gebraucht oder verbraucht. Zwar trägt hier der Unternehmer definitiv die Steuerlast, obwohl das Steuergut der Umsatzsteuer, der Verbrauch, bei einer anderen Person stattfindet. Das Umsatzsteuergesetz geht hier zurecht von der Typisierung aus, dass dem entnehmenden Unternehmer auch der „Konsumwert“ zur Verfügung steht. Transfers im privaten Bereich sind von Seiten der Verwaltung nicht mehr nachvollziehbar und daher umsatzsteuerlich irrelevant.⁷⁹¹ Es ist jedoch nicht gerechtfertigt, jeden unentgeltlichen Umsatz per se als Eigenverbrauch zu werten. Entscheidend kommt es darauf an, dass mit der Entnahme eines Gegenstandes tatsächlich außerunternehmerische Zwecke verfolgt werden. Nur dann ist es gerechtfertigt, über die Eigenverbrauchsbesteuerung einen vorweggegangenen Vorsteuerabzug zu korrigieren, um den selbstversorgenden Unternehmer mit einem Verbraucher gleichzustellen, der seinen Bedarf durch Fremdversorgung deckt. Zwar kann es somit - wie zum Beispiel bei Werbegeschenken - zu einem un versteuerten Letztverbrauch kommen. Es lässt sich aber nicht rechtfertigen, diese Leistungen typisierend als privaten Konsum des Unternehmers zu werten.

Steuersystematisch ergibt sich hieraus, dass der Eigenverbrauch (§ 3 Abs. 1b UStG 1999) Komplementärtatbestand zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 3 Abs. 1 UStG 1999 ist. Dies ergibt sich schon daraus, dass § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG von entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen im Rahmen des Unternehmens spricht während § 3 Abs. 1b UStG 1999 die Entnahme von Gegenständen oder die Ausführung von sonstigen Leistungen für Zwecke voraussetzt, die außerhalb des Unternehmens liegen, um per Fiktion eine entgeltliche Lieferung anzunehmen. Die Tatbestände ergänzen sich aber nicht soweit, dass sämtliche

⁷⁸⁸ BFH v. 2.10.1986, BStBl. II 1987, 44 (47); v. 25.7.1987, BStBl. II 1987, 655 (656).

⁷⁸⁹ Jakob, Umsatzsteuerrecht, § 8 Rz. 25; Crezelius, Steuerrecht II, § 25 Rz. 25; Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 84; Husmann in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 1 Anm. 825 ff.

⁷⁹⁰ Vgl. die im BFH-Urteil vom 2.10.1986 wiedergegebenen Entscheidungsgründe der Vorinstanz, BStBl. II 1987, 44 (45).

⁷⁹¹ Vgl. hierzu BFH v. 5.4.1984, BStBl. II 1984, 499 (500); Abschnitt 7 Abs. 1 Satz 3 UStR 1996 (in UStR 2000 nicht mehr enthalten).

entgeltlichen und unentgeltlichen Leistungen darunter fallen. Umsatzsteuerlich irrelevant bleiben solche unentgeltlichen Leistungen, die unternehmerisch motiviert sind und somit für Zwecke des Unternehmens ausgeführt werden. Die Abgrenzung zwischen Eigenverbrauch und Leistungen gegen Entgelt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist demnach nicht anhand einer gegebenen oder fehlenden Gegenleistung zu treffen, sondern allein anhand des Motives der in Rede stehenden Leistung.

In diesem Sinne hatte der BFH⁷⁹² im sog. Angelteichurteil entschieden, dass die unentgeltliche Bereitstellung eines Angelteiches für seine Betriebsangehörigen kein Eigenverbrauch des Unternehmers ist. Ebenso ist hinzuweisen auf das 1997 ergangene Urteil des EuGH⁷⁹³ zur unentgeltlichen Arbeitnehmerbeförderung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Im Leitsatz heißt es: „Art.6 Abs. 2 der 6. Richtlinie 77/388/EWG ist dahin auszulegen, dass die unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück mit einem betrieblichen Kfz durch den Arbeitgeber grundsätzlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer und damit unternehmensfremden Zwecken dient. Diese Bestimmung findet jedoch keine Anwendung, wenn die Erfordernisse des Unternehmens im Hinblick auf besondere Umstände, weil die Schwierigkeit, andere geeignete Verkehrsmittel zu benutzen, und wechselnde Arbeitsstätten es gebieten, dass die Beförderung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber übernommen wird, da dann diese Leistung nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht wird.“

Die letztlich entscheidende und bislang noch nicht diskutierte Frage ist also, ob die Treugutübertragung unternehmensfremden Zwecken dient oder ob sie sich im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit des Treugebers abspielt. Die Frage lässt sich m.E. nicht zweifelsfrei beurteilen. Wenn man mit der Rechtsprechung des BFH⁷⁹⁴ davon ausgeht, dass die Umsätze des Treuhänders diesem zuzurechnen sind, dieser also eine eigene unternehmerische Tätigkeit entfaltet und mithin auch ein eigenes Unternehmen hat, könnte man versucht sein, die Übertragung des Treugutes als dem Unternehmen des Treuhänders dienend anzusehen. Schließlich wird dem Treuhänder ein Vermögensvorteil eingeräumt, der diesen in die Lage versetzt, Leistungen am Markt anzubieten und Einnahmen zu erzielen. Allerdings verkennt diese Betrachtung das immanente Wesen der Treuhand, die Fremdnützigkeit. Die Treuhand zeichnet sich gerade dadurch aus, dass der Treuhänder nicht (nur) seine eigenen Interessen wahrnimmt, sondern dass er mit dem Treugut im Interesse des Treugebers verfährt. Der Treuhänder bekommt das Treugut auch nicht für unbegrenzte Zeit übertragen, sondern er verpflichtet sich, dieses und alles was er aus dem Treuhandgeschäft erlangt, an den Treugeber herauszugeben. Der unternehmerische Zweck des Treugebers bleibt damit gewahrt.

⁷⁹² Urteil vom 4.7.1985, BStBl. II 1985, 538.

⁷⁹³ EuGH v. 16.10.1997, UR 1998, 61.

⁷⁹⁴ BFH v. 15.6.1965, UR 1966, 113; BFH v. 22.3.1973, nicht veröffentlichtes Urteil, vgl. die Auszüge bei Eggesiecker, UR 1975, 269 (270). Siehe auch FG Niedersachsen v. 23.3.1995, EFG 1995, 948 und BGH v. 12.12.1996, UR 1994, 427.

Folgt man dieser Auffassung, so stellt die Treugutübertragung keinen Fall des Eigenverbrauches dar.

Anders kann sich die Situation darstellen bei der Rückübertragung des Treugutes auf den Treugeber. Die Rückübertragung erfolgt nicht mehr für Zwecke des Unternehmens des Treuhänders. Insofern kommt hier eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1999 i.V.m. § 3 Abs. 1b UStG 1999 in Betracht. Allerdings schließt sich die Eigenverbrauchsbesteuerung bei der Rückübertragung des Treugutes deshalb aus, weil der Treuhänder für das Treugut keine Vorsteuervergütung in Anspruch genommen hat. Der Vorsteuerabzug fand beim Treugeber statt. Dies gilt wiederum nicht für Gegenstände, die der Treuhänder von dritter Seite beschafft hat und für die er die Vorsteuer abgezogen hat. Bei der unechten Treuhand besteht damit tatsächlich das Problem, dass die Übertragung des Treugutes auf den Treugeber bei Beendigung des Treuhandverhältnisses einen Eigenverbrauch auslöst.

Dieses Ergebnis lässt sich jedoch einfach umgehen, indem man ein geringes Entgelt ausmacht. Dieses Entgelt führt zu einem Leistungsaustausch und damit zu einer Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Der Umsatz bemisst sich dann m.E. nach der sog. Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG i.V.m. § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG. Dies folgt aus dem Treueverhältnis der Parteien. Der Begriff der nahestehenden Person in § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG knüpft nicht an allgemeine (z.B. familiäre) Beziehungen zwischen Leistendem und Leistungsempfänger an, sondern an die auf unternehmensfremden Gründen beruhende Bevorzugung des Leistungsempfängers durch den Leistenden.⁷⁹⁵ Es bestehen deshalb keine Bedenken, den Treuhänder als nahestehende Person i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG des Treugebers, bzw. den Treugeber als nahestehende Person des Treuhänders zu werten.

(v) § 3 Abs. 1b Satz 1
Nr. 3 UStG

Nachdem eine Besteuerung der Treugutübertragung vom Treugeber auf den Treuhänder gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG wegen der unternehmerischen Motivation ausscheidet, kommt grundsätzlich die Anwendung des neu eingefügten Auffangtatbestandes des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG in Betracht. Nach der jüngsten Auslegung der entsprechenden Richtlinienvorschrift des Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG durch den EuGH⁷⁹⁶ ist für diesen Eigenverbrauchstatbestand gerade nicht vorauszusetzen, dass die Wertabgabe für Zwecke außerhalb des Unternehmens erfolgt. Es wurde allerdings auch schon darauf hingewiesen, dass dieses Urteil in einem besonderen Missverhältnis zur Auslegung des Art. 6 Abs. 2

⁷⁹⁵ FG München v. 6.10.1988 (rkr), EFG 1989, 258; zustimmend Schumann in: Rau/Dürwächter, UStG, § 10 Anm. 607.

⁷⁹⁶ EuGH v. 27.4.1999, UR 1999, 278 = DB 1999, 1048.

der RL-EG durch den EuGH steht. Hier hält der EuGH⁷⁹⁷ eine Eigenverbrauchsbesteuerung für unentgeltlich erbrachte Beförderungsleistungen an Arbeitnehmer nämlich gerade dann für ausgeschlossen, wenn diese nicht aus unternehmensfremden Zwecken erfolgt. Im Ergebnis bleibt abzuwarten, bis der EuGH Gelegenheit dazu bekommt, diesen Dissens aufzuklären. Nimmt der EuGH seinen jüngsten Vorstoß wieder zurück, indem er den außerunternehmerischen Zweck als Voraussetzung für die Eigenverbrauchsbesteuerung aufgibt, dann wird auch die Neuregelung des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG diskreditiert. Die Steuerpflichtigen können sich dann gem. Art. 249 Abs. 3 EGV i.V.m. Art. 10 EGV auf das für sie günstigere Gemeinschaftsrecht berufen.⁷⁹⁸ Bis dahin wird sich die Praxis damit behelfen müssen, ein geringes Entgelt - mit der Folge der Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG (Mindestbemessungsgrundlage) - auszumachen.⁷⁹⁹

Teil III Leistungsempfänger

§ 6 Zurechnung von Leistungen beim Leistungsempfänger

Das Problem der Zurechnung von Leistungen im Umsatzsteuerrecht beschränkt sich aus der Systematik der Brutto-Allphasenbesteuerung mit Vorsteuerabzug nicht nur auf den Leistenden, sondern erlangt auch auf der Seite des Leistungsempfängers Bedeutung. Der Leistungsempfänger ist die zentrale Figur der Umsatzsteuer, denn er ist es, sofern er als Nichtunternehmer am Ende der unternehmerischen Wertschöpfungskette steht, der die Steuerlast letztendlich trägt. Aber auch der unternehmerische Leistungsempfänger nimmt eine Schlüsselfunktion im Umsatzsteuersystem ein, um das Ziel einer proportionalen Besteuerung des Endverbrauchs zu erreichen. Durch die Wahrnehmung des Vorsteueranspruches gewährleistet er, freilich eigennützig, dass die werthafte Leistungen effektiv nur einmal der Besteuerung unterliegen, nämlich beim Letztverbraucher. Sofern im Umsatzsteuerrecht von der Problematik des Leistungsempfängers die Rede ist, ist damit - zumindest im Rahmen dieser Arbeit - ausschließlich der unternehmerische Leistungsempfänger gemeint. Denn nur er hat über den Vorsteueranspruch überhaupt eine Beziehung zum UStG. Der nichtunternehmerische Leistungsempfänger hingegen steht dem Umsatzsteuerrecht beziehungslos gegenüber. Er hat weder steuerliche Pflichten zu erfüllen, noch kann er Ansprüche gegen den Fiskus geltend machen.

⁷⁹⁷ Urteil v. 16.10.1997, UR 1998, 61.

⁷⁹⁸ Zur unmittelbaren Anwendbarkeit begünstigenden Richtlinienrechts EuGH v. 19.1.1982, EuGHE 1982, 53 = UR 1982, 70; Birkenfeld, UR 1989, 329 (335); ders. UR 1997, 241 (243).

⁷⁹⁹ Ebenso Huschens, INF 1999, 417 (419).

A. Problemstellung

1. Fallgruppen

Probleme bei der Bestimmung des Leistungsempfängers treten in mehrfacher Weise auf. Zunächst bedarf es eines bestimmbaren Leistungsempfängers, um überhaupt eine steuerbare Leistung annehmen zu können.⁸⁰⁰ Dieses Erfordernis ist nach herrschender Auffassung bei Leistungen eines Vereins gegenüber seinen Vereinsmitgliedern insoweit nicht erfüllt, als der Verein satzungsmäßige Gemeinschaftszwecke für die Gesamtbelange seiner Mitglieder erfüllt.⁸⁰¹ Erbringt der Verein jedoch auch oder nur Leistungen, die den Sonderinteressen der einzelnen Mitglieder dienen, handelt es sich insoweit um steuerbare Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Demnach unterscheidet die Rechtsprechung zwischen, im ersteren Falle echten Beiträgen, welche kein Entgelt nach § 10 Abs. 1 UStG darstellen und, im letzteren Falle, unechten Beiträgen, welche als Gegenleistung für die vom Verein erbrachten Sonderleistungen gewertet werden.⁸⁰²

Eigentlich problematisch sind aber nicht die Fälle, in denen zweifelhaft ist, ob es einen konkretisierbaren Leistungsempfänger gibt, sondern die Fälle, bei denen unter mehreren Alternativen der „richtige“ Leistungsempfänger ausgemacht werden muss. Zu denken ist dabei an den Fall des Vertrages zugunsten Dritter oder einkommensteuerlich gesprochen, an den sog. Drittaufwand. Zu entscheiden ist, ob der Bedachte den Vorsteuerabzug bekommen soll oder derjenige, der den Aufwand letztlich trägt. Zurechnungsprobleme stellen sich bei Personengemeinschaften, die gemeinschaftlich Leistungen beziehen, welche die den Eingangsleistungen wirtschaftlich zuzuordnenden Umsätze aber nicht in Gemeinschaft erbringen. Angesprochen sind in der Praxis insbesondere sog. Bauherrengemeinschaften. Formal betrachtet scheidet der Vorsteuerabzug der Bauherrengemeinschaft daran, dass diese selbst keine Umsätze erbringt und der Vorsteuerabzug der einzelnen Bauherren scheidet daran, dass diese nicht zivilrechtlicher Leistungsempfänger sind und entsprechend keine Rechnung auf deren Namen lautend erhalten. Fraglich ist auch, ob eine Gesellschaft zum Vorsteuerabzug aus Leistungen berechtigt sein muss, die ein Gesellschafter in eigenem Namen in Auftrag gegeben hat, wenn die Gesellschaft die Rechnung bezahlt und die Leistung im Unternehmen nutzt.⁸⁰³ Ähnlich ist der Fall gelagert, in dem ein Gesellschafter eine Leistung zunächst im eigenen Namen bezieht und später in das Gesellschaftsvermögen einlegt. In Betracht kommen könnte hier ein teilweiser Vorsteuerabzug, da die unternehmerische Nutzung dies letztlich rechtfertigt.

⁸⁰⁰ BFH v. 6.8.1970, BStBl. II 1970, 730; EuGH v. 8.3.1988, EuGHE 1988, 1443 = RIW 1989, 1005 = UR 1989, 275 m. Anm. Weiß; EuGH v. 3.3.1994, UR 1994, 399.

⁸⁰¹ BFH v. 12.4.1962, BStBl. III 1962, 260, v. 22.11.1963, BStBl. III 1964, 147.

⁸⁰² BFH v. 4.5.1994, BStBl. II 1994, 589; Abschnitt 4 Absatz 1 UStR 2000; zur Kritik an dieser Differenzierung vgl. § 3.B.3.b.

⁸⁰³ BFH v. 13.9.1984, BStBl. II 1985, 21; v. 23.8.1988, BFH/NV 1989, 269 = UR 1989, 384.

Ebenso Gegenstand zahlreicher Finanzprozesse ist der Sachverhalt, dass der Ehegatte eines Unternehmers einen Auftrag erteilt.⁸⁰⁴ Probleme in der Rechtsanwendung bereiten Fälle, in denen Treuhänder, Hintermänner oder Scheinfirmen in den Leistungsaustausch einbezogen sind. Ähnliche Fragen stellen sich bei der mittelbaren Stellvertretung. Auch hier können Eingangsleistungen und Ausgangsleistungen personell auseinanderfallen.

2. Systematisierung

Die Problemfälle lassen sich in unterschiedliche Gruppen einteilen. Einmal fallen Eingangs- und Ausgangsumsätze personell auseinander, wie dies bei mittelbarer Stellvertretung oder Bauherrngemeinschaften der Fall ist. Ein Spezialfall ist dabei der sog. Drittaufwand. Die wirtschaftliche Konstruktion dieser Falltypen widerspricht der Grundsystematik des Umsatzsteuergesetzes, welches typisierend von hintereinandergeschalteten Wirtschaftsstufen (= Unternehmern) ausgeht, welche wirtschaftliche Leistungen empfangen, diese mit eigenen Leistungen zusammenführen und unter Schaffung eines Mehrwertes am Markt anbieten. Wird ein mittelbarer Stellvertreter eingeschaltet, so erbringt dieser die Ausgangsleistung, während die Eingangsleistungen in das Unternehmen seines Geschäftsherrn eingehen. Es stellt sich die Frage, ob in diesen Fällen dennoch der Vorsteuerabzug zu gewähren ist und wie dies ggf. juristisch umgesetzt werden kann. Unter Beachtung des obersten Zieles der Umsatzsteuer, möglichst wettbewerbsneutral zu wirken, lässt sich die Antwort auf die erste Frage nahezu vorwegnehmen: Es darf nicht sein, dass wirtschaftliche Konstruktionen lediglich wegen der Umsatzsteuer diskreditiert werden. Macht man mit dem Gebot der Wettbewerbsneutralität ernst, so muss es das Umsatzsteuerrecht leisten, auch beim personellen Auseinanderfallen von Leistungsempfänger und leistendem Unternehmer den Vorsteuerabzug zu gewähren. Unklar allerdings ist, wie dieses Dogma juristisch umgesetzt werden kann.

Bei Personenmehrheiten (Gesellschaften, Gemeinschaften) besteht dagegen ein originäres Zurechnungsproblem, bei dem zu entscheiden ist, wem eine Leistung zuzurechnen ist, respektive zugerechnet werden muss, um dem Belastungsprinzip der Umsatzsteuer Rechnung zu tragen. Die Rechtsprechung des BFH bekennt sich hier zu einer strikten Anknüpfung an die zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen, die dem Leistungsbezug zugrunde liegen. Vorsteuerabzugsberechtigt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist derjenige, für dessen Unternehmen die Leistung ausgeführt wird. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH⁸⁰⁵ ist Leis-

⁸⁰⁴ BFH v. 1.8.1985, BFH/NV 1986, 212; v. 29.1.1987, BFH/NV 1987, 472; v. 5.10.1995, UR 1996, 198; jüngst FG Düsseldorf v. 11.3.1998, EFG 1998, 1163 (rkr); FG Rheinland-Pfalz v. 8.9.1998, UR 1999, 284 (rkr).

⁸⁰⁵ BFH v. 26.2.1976, BStBl. II 1976, 309; v. 3.11.1983, UR 1984, 61; v. 26.1.1984, BStBl. II 1984, 231; v. 13.9.1984, BStBl. II 1985, 21; v. 1.8.1985, BFH/NV 1986, 121; v. 11.12.1986, BStBl. II 1987, 233; v. 29.1.1987, BFH/NV 1987, 472; v. 1.6.1987, BFH/NV 1988, 55; v.

tungsempfänger grundsätzlich der Auftraggeber der Leistung, das heißt, derjenige, der aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, welches dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt und verpflichtet ist. Ausnahmen zu diesem Grundsatz wurden trotz der verbalen Relativierung („grundsätzlich“) bislang noch nicht genannt.

So erfreulich eine konsequent an zivilrechtlichen Vorgaben ausgerichtete Rechtsprechung auch ist, darf gerade im Bereich des Vorsteuerabzuges nicht übersehen werden, zu welcher drastischen Belastungsverschiebungen diese formaljuristische Rechtsanwendung führen kann. Dies ist auch der Grund dafür, weshalb der BFH insbesondere von Stadie heftig kritisiert wird.⁸⁰⁶ Im Folgenden ist herauszuarbeiten, ob das Belastungsziel der Umsatzsteuer eine Aufweichung dieser Rechtsprechungsgrundsätze verlangt oder ob die umsatzsteuerliche Belastung unternehmerisch genutzter Leistungen bei formalen Unzulänglichkeiten als „Dummensteuer“ hingenommen werden muss.

B. Der Zweck des Vorsteuerabzuges als Auslegungsmaxime

Die Probleme des Vorsteuerabzuges können zutreffend nur gelöst werden, wenn dabei auf den Zweck dieses Rechtsinstitutes abgestellt wird. Das vom historischen Gesetzgeber artikulierte Ziel eines Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzug ist, die vom überkommenen Allphasen-Brutto-System hervorgerufenen schädlichen Wirkungen auf den Wettbewerb so weit wie möglich zu beseitigen. Dieses lasse sich nur erreichen, wenn umsatzsteuerlich bedingte Kostenvorteile, die Konzentrationstendenzen und Preisverzerrungen auslösen, vermieden werden. Das ist nur durch Ausschaltung der Kumulativwirkungen möglich.⁸⁰⁷ Auch in der Präambel der ersten EG-Richtlinie zur Umsatzsteuer ist dieses Neutralitätsgebot niedergelegt.⁸⁰⁸

Die kostenneutrale Wirkung der Umsatzsteuer wird dabei in zweifacher Hinsicht erreicht. Das geltende Umsatzsteuersystem basiert auf dem Grundprinzip, dass Unternehmer von der Umsatzsteuer entlastet werden, die auf den bezogenen Gegenständen und Dienstleistungen lastet. § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG formuliert dieses System in eindrucksvoller Kürze: „Von der nach Absatz 1 berechneten Steuer sind die in den Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen.“ Für die Steuerbelastung einer Ware spielt es daher keine Rolle, von wieviel Unternehmern sie umgeschlagen wird. Die Vorsteuer ist für den abzugsberechtigten Unternehmer kein Kostenfaktor, sondern bei wirtschaftlicher Betrachtung von seiner Wirkung ein durchlaufender Posten.

24.9.1987, BStBl. II 1988, 29; v. 26.11.1987, BStBl. II 1988, 158; 23.8.1988, BFH/NV 1989, 269; v. 1.6.1989, BStBl. II 1989, 677; ebenso Abschnitt 192 Abs. 13 UStR 2000.

⁸⁰⁶ Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges, S. 63 ff.; ders., Probleme der Vorsteuer, DStJG Bd. 13 (1990), S. 179, 181 ff.; ders. in: Rau/Dürnwächter, UStG, Einf. Rz. 93; vgl. auch Horn, UR 1989, 237.

⁸⁰⁷ Hierzu BT-Drucks. IV/1590, Teil A. I. und II.

⁸⁰⁸ Siehe ABl. EG 1967, S. 1301 (1302).

Darüber hinaus sollten im grenzüberschreitenden Warenverkehr Wettbewerbsnachteile im Ausland verhindert werden, um einen funktionierenden Binnenmarkt zu organisieren (Art. 93 EGV).⁸⁰⁹ Entsprechend dem Bestimmungslandprinzip werden Konsumgüter in dem Land der Besteuerung unterworfen, in dem sie auch tatsächlich verbraucht werden. Um dies zu erreichen, ist ein exakter Ausgleich der Umsatzsteuerbelastung nötig, was technisch dadurch umgesetzt wird, dass zusammen mit der Steuerbefreiung der Umsätze (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und dem Vorsteuerabzug eine vollständige Entlastung der Exportleistungen von der Umsatzsteuer erreicht wird.

Der Zweck des Vorsteuerabzuges ist damit nicht nur den Gesetzesmaterialien, sondern vor allem dem Gesetz an sich unmittelbar zu entnehmen. Namentlich Stadie⁸¹⁰ zieht hieraus den Schluss, jede Belastung des Unternehmens mit Vorsteuern zwingend rückgängig zu machen. Nur bei Befolgung dieses Grundsatzes werde auch das eigentliche Besteuerungsziel des Gesetzes verwirklicht.

Diese Aussage kann unreflektiert so nicht übernommen werden. Um die Rechtsanwendung im Bereich des Vorsteuerabzuges nicht dem bloßen Rechtsgefühl preis zu geben, bedarf es disziplinierter Methoden der Gesetzesauslegung. Schließlich gilt auch für die Anwendung des § 15 UStG der allgemeine Gesetzesvorbehalt (Art. 20 Abs. 3 GG). Zwar ist richtig, dass das teleologische Argument im Auslegungskanon eine Vorrangstellung gegenüber den formal konstruktiven Argumenten für sich beansprucht.⁸¹¹ Dabei ist jedoch zu beachten, dass diese Vorrangstellung nur bedingt ist, die Teleologie des Vorsteuerabzuges insbesondere nicht dazu geeignet ist, den Wortlaut des § 15 UStG zu überspielen. Die Grenze jeder Auslegung wird durch den möglichen oder äußersten Wortsinn, der nach dem Sprachgebrauch eben noch mit einem mehr- oder vieldeutigen Ausdruck verbunden werden kann, bestimmt. Über den möglichen Wortsinn hinaus ist keine Auslegung sondern nur noch Rechtsfortbildung möglich. Dabei ist die Rechtsfortbildung *praeter legem*, das Ausfüllen von Gesetzeslücken im Wege des Analogieschlusses, traditionell umstritten.⁸¹² Das (steuerverschärfende) Analogieverbot wird überwiegend unter Hinweis auf den Satz „*nulla poena sine lege*“ aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem daraus folgenden Prinzip der Rechtssicherheit abgeleitet. Im Bereich steuerentlastender Tatbestände, wie dem Vorsteuerabzug, können diese Bedenken jedoch keinen Platz beanspruchen, da es hier nicht zu einem unvorhersehbaren oder unberechenbaren Eingriff des Staates in die Privatsphäre

⁸⁰⁹ Erste Umsatzsteuerrichtlinie-EG, ABl. EG 1967, 1301; Reg.-Begr., BT-Drucks. IV/1590, A.II.3.

⁸¹⁰ DSzJG Bd. 13 (1990), S. 179, 180.

⁸¹¹ Ebenso Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 274; Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 166; MünchKomm-Säcker, BGB, Einl. Rz. 117; Staudinger-Coing, BGB, Einl. Rz. 195; Littmann, EStG, vor § 1 Rz. 63; vgl. auch § 2.E.1.

⁸¹² Ausführlich § 2.F.; die Analogie im Steuerrecht grundsätzlich ablehnend: Flume, StbJb. 1985/86, S. 277; Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 127; Brinkmann, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, S. 95 ff., 102, 106, 109 ff., 120 ff. Andere Autoren beschränken das Analogieverbot auf belastende Normen: Friauf, StbJb. 1977/78, S. 39 ff.; Offerhaus, BB 1984, 993 ff.; Weber-Grellet, DSzR 1991, 438. Für eine unbeschränkt zulässige Analogie im Steuerrecht: Tipke, Steuerrechtsordnung, Band I 1993, S. 207; ders., StuW 1981, 189.

seiner Bürger kommt, sondern sich die Eingriffsrichtung zu Lasten des Staates umkehrt. Letztlich verpflichtet das Demokratieprinzip den Rechtsanwender sogar dazu, durch Analogie den sprachlich unvollkommen zum Ausdruck gekommenen Willen des demokratisch legitimierte Gesetzgebers umzusetzen.⁸¹³ Stadié ist somit in der Forderung weitgehend zuzustimmen, jede Belastung des Unternehmens mit Vorsteuern rückgängig zu machen, und dies notfalls im Analogieschluss, sofern das Gesetz eine entsprechende Lücke aufweist. Der vom Gesetzgeber ausdrücklich betonte Zweck muss der maßgebliche Orientierungsmaßstab im Umgang mit dem Vorsteuerabzug sein.

§ 7 Par. 15 UStG als gesetzlich normierter Zurechnungsgrundsatz

A. Zurechnung in rechtstechnischer Sicht

Bei der Untersuchung, wem in Grenzfällen Eingangsleistungen zuzurechnen sind, bzw. wer die Berechtigung zum Vorsteuerabzug erhalten soll, ist, genauso wie bei der Zurechnungsfrage auf der Leistungsausgangsseite, von der den Anspruch begründenden Norm an sich auszugehen. Es ist genau zu untersuchen, welche Erkenntnisse über die Zurechnung des Vorsteueranspruches aus § 15 UStG gewonnen werden können. Ebenso wie im Bereich der belastenden Tatbestände des § 1 UStG gilt auch für den Steuervergütungsanspruch des § 15 UStG uneingeschränkt der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.⁸¹⁴ Der Vorsteuerabzug ist dabei an folgende generelle Voraussetzungen geknüpft, welche nur richtpunktmäßig voneinander getrennt werden können:

- Empfang einer Lieferung oder sonstigen Leistung
- der Leistende muss Unternehmer sein
- die Leistung muss für das Unternehmen des Empfängers ausgeführt werden
- Vorliegen einer Rechnung mit offenem Steuerausweis

Während die ersten drei Tatbestandsmerkmale den materiell-rechtlichen Gehalt des Vorsteuerabzuges ausmachen, werden diese formal im Vorliegen einer Rechnung im Sinne des § 14 UStG dokumentiert. Die Vielschichtigkeit der Tatbestandsmerkmale charakterisieren dabei die Schwierigkeit der Denk- und Argumentationsaufgabe „Recht des Vorsteuerabzuges“.

⁸¹³ So auch Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 189.

⁸¹⁴ Statt aller Koch/Scholz, AO, § 38 Rz. 2; Tipke/Kruse, AO/FGO, § 38 AO, Rz. 1.

B. Grundvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG

1. Tatsächliche Belastung als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal

Wenn der eigentliche Kern des Vorsteuerabzuges darin liegt, die Neutralität einer Allphasenbesteuerung sicherzustellen, dann muss unter systematischen Aspekten zwingend davon auszugehen sein, dass ein Vorsteuerabzug dann nicht in Betracht kommt, wenn keine tatsächliche Belastung eines Unternehmers vorausgegangen oder zu erwarten ist. Denn der Zweck des Vorsteuerabzuges liegt allein darin, eine tatsächliche Belastung aus Wettbewerbsgründen zu neutralisieren, nicht aber darin, Unternehmer zu subventionieren. Die tatsächliche Entrichtung der Umsatzsteuer für einen Leistungsbezug ist dagegen nicht ausdrückliches Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG. Bei der Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist dem ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal „tatsächliche Belastung“ indessen entscheidende Bedeutung beizumessen.

Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus der gesetzlichen Konstruktion der Geltendmachung der Vorsteuer nach dem Sollprinzip. So wie die Steuerschuld grundsätzlich nach vereinbarten Entgelten zu berechnen ist (§ 16 Abs. 1 UStG) kommt es auch für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges nicht darauf an, dass eine Gegenleistung bereits erbracht wurde. Vorsteuern können abgezogen werden, sobald die Leistung bewirkt ist und der Leistungsempfänger eine Abrechnung mit einem Steuerausweis erhalten hat. Das Sollprinzip rechtfertigt sich aus der am Regelfall orientierten Erwartung des Gesetzes, der Leistungsempfänger werde den Leistenden befriedigen und damit das betragsmäßige Gleichgewicht von Vorsteuerabzug und Umsatzsteuerschuld herstellen. Aus dem Prinzip der Sollversteuerung ergeben sich liquiditätsmäßige Verzögerungen zum Vor- und Nachteil der Steuerpflichtigen, welche sich unter der Voraussetzung des Gleichgewichtes von Steuer und Vorsteuer ausgleichen. Dies ist systemgerecht und vom Gesetzgeber auch so gewollt.⁸¹⁵ Nicht hingegen gewollt kann es sein, dass ein Unternehmer Vorsteuern in Abzug bringen kann, die er nie bezahlt hat oder bezahlen wird.

Dass die Entrichtung der Gegenleistung letztlich Voraussetzung des Vorsteuerabzuges ist, kommt zwar im Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht unmittelbar zur Geltung, doch schon aus Satz 2 folgt, dass auch die Zahlung zu den Tatbestandsmerkmalen gehört.⁸¹⁶ Noch offensichtlicher wird dies, wenn man sich das Zusammenspiel des in den §§ 15 Abs. 1 Satz 1 und 16 Abs. 2 UStG verankerten Sollprinzips mit der im wesentlichen verfahrenstechnischen Bestimmung des § 17 UStG klarmacht. Ändert sich die Bemessungsgrundlage, so hat der Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag (§ 17 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und der Unternehmer, an den der Umsatz ausgeführt wor-

⁸¹⁵ Siehe hierzu FG Hamburg v. 6.9.1988 (Rev.), EFG 1989, 40.

⁸¹⁶ Ebenso Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges, S. 130.

den ist, die abgezogene Vorsteuer zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG). Bewahrt sich also die Soll-Annahme des ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzuges nicht, so ist der gewährte Vorsteuerabzug insofern anzupassen, als eine tatsächliche Entlastung des Unternehmers eintritt.⁸¹⁷ Er hat nach dem materiellen (inneren) Grundgedanken des Gesetzes den Vorsteuerabzug zu Unrecht zugestanden erhalten, und zwar allein aufgrund der rechtstechnischen Konstruktion des Sollprinzips. Diese Zuwendung stellt sich als eine ungerechtfertigte Bereicherung dar, die gemäß § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG rückgängig zu machen ist.⁸¹⁸ Daraus folgt: Steht beim Bezug der Leistung bereits fest, dass eine tatsächliche Belastung des Unternehmers mit zu entrichtender Umsatzsteuer ausbleibt, so kommt ein Vorsteuerabzug aufgrund des Gedankens des § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG von vornherein nicht in Betracht.⁸¹⁹

Dieses System von Belastungs- und Entlastungstatbeständen scheint dem Gesetzgeber jedoch nicht immer allgegenwärtig gewesen zu sein. Nach § 14 Abs. 1 Satz 3 UStG ist der Unternehmer bei verbilligten Leistungen an nahestehende Personen entgegen § 14 Abs. 1 Nrn. 5/6 („Entgelt“ / „auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag“) berechtigt, und soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf dessen Verlangen auch verpflichtet, die Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG) und die gesamte für den Umsatz geschuldete Steuer auszuweisen. Es werden in der Rechnung also Beträge ausgewiesen, die der Leistende zwar dem Fiskus schuldet, die er vom Leistungsempfänger aber gerade nicht verlangen kann. Damit entfernt sich der Rechnungsbegriff des § 14 UStG erheblich von dem des normalen Sprachgebrauches. Mit einer Rechnung werden normalerweise vom Leistungsempfänger geschuldete Beträge angefordert, oder es wird nachträglich über solche Beträge abgerechnet. Beides ist beim Rechnungsausweis der Mindestbemessungsgrundlage nicht der Fall.⁸²⁰

Die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 3 UStG dient mittelbar dazu, dem Leistungsempfänger als Unternehmer den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Dies ist nach weit verbreiteter Auffassung notwendig, um auf diese Weise systemwidrige Belastungen unternehmerischen Verbrauches zu vermeiden.⁸²¹ Zielsetzung und System der Mehrwertsteuer erforderten, dass der Leistungsempfänger die auf diesen Umsätzen lastende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen kann. „Andernfalls werden dessen eigene Umsätze, die er unter Verwendung der unentgeltlich (oder verbilligt, Verf.) empfangenen Gegenstände und Dienstleistungen ausführt, kumulativ und deshalb nicht mehr genau proportional zu ihrem Preis besteuert.“⁸²²

⁸¹⁷ Ebenso Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 Rz. 9.

⁸¹⁸ Hierzu BFH v. 15.9.1983, BStBl. II 1984, 71 (72).

⁸¹⁹ Ebenso Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges, S. 130.

⁸²⁰ Ebenso Reiß, UR 1990, 243 (243).

⁸²¹ Hierzu Dziadkowski, UR 1988, 237 (238); Widmann, UR 1988, 10; ders., BB 1990, 249 (250); Friedl, UR 1987, 346 ff.; ders., UR 1988, 209 ff.; Rüttinger, UR 1988, 143 (144); Stadie, StuW 1987, 273 ff.

⁸²² Friedl, UR 1987, 346 (347); unpräzise Stadie, StuW 1987, 273 (274).

Reiß⁸²³ hingegen betrachtet den Vorsteuerabzug aus der Mindestbemessungsgrundlage und aus dem Gesellschafterverbrauch als prinzipielles Missverständnis der Umsatzsteuer.⁸²⁴ Bei Eigenverbrauch, Gesellschaftsverbrauch⁸²⁵ und in den Fällen der Mindestbemessungsgrundlage verwendet der Unternehmer als Zuwendender Einkommen/Vermögen, aber nicht der Zuwendungsempfänger. Die Besteuerung sei überhaupt nur gerechtfertigt, weil die Zuwendung selbst der nichtunternehmerische Verbrauch sei. Daran ändere sich auch durch die unternehmerische Verwendung beim Zuwendungsempfänger nichts. Die Auffassung von Reiß fußt damit maßgeblich auf dem Vorverständnis, die Umsatzsteuer besteuere die tatsächliche Einkommens-/ Vermögensverwendung für den privaten Verbrauch.⁸²⁶ Dass diese Interpretation keine Unterstützung im Gesetz findet, zeigen bereits die Tatbestände des § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG sowie die Mindestbemessungsgrundlage an sich.⁸²⁷ Eine fehlende Einkommens-/ Vermögensverwendung hindert den Gesetzgeber hier nicht, den privaten Endverbrauch zu besteuern.

M.E. sind für den Vorsteuerabzug aus der Mindestbemessungsgrundlage beide Ansichten (grundsätzlich ja / grundsätzlich nein) zu pauschal, indem sie die eigentliche Funktion des Vorsteuerabzuges - tatsächliche Steuerbelastungen eines Unternehmers rückgängig zu machen - nur unzulänglich berücksichtigen. Diesen Vorwurf muss sich auch der Gesetzgeber gefallen lassen, der nach dem Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 3 UStG den uneingeschränkten Vorsteuerabzug aus der Mindestbemessungsgrundlage respektive des überkommenen Gesellschafterverbrauchs zuzulassen scheint. Ein Vorsteuerabzug des Empfängers kann nach dem inneren System des § 15 UStG aber nur dann ernsthaft in Betracht kommen, wenn dieser auch tatsächlich mit Umsatzsteuer belastet ist.⁸²⁸ Es kommt also letztlich darauf an, wer nach den Vereinbarungen der beiden Parteien zum Tragen der Steuerbelastung verpflichtet ist. Denn dass der Leistende nach § 14 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG berechtigt und, soweit er Umsätze für das Unternehmen eines anderen Unternehmers erbringt, verpflichtet ist, die besondere Bemessungsgrundlage des § 10 Abs. 4 UStG und die darauf entfallende Steuer auszuweisen, bedeutet nicht automatisch, dass der andere die erhöhte Steuer auch tatsächlich schuldet. Stadie⁸²⁹ möchte deshalb die Pflicht zum erhöhten Steuer ausweis nach § 14 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG dahingehend einschränken, dass diese nur soweit besteht, als der Empfänger die Steuer tatsächlich übernimmt. Entsprechendes galt für steuerpflichtige Umsätze nach § 1 Abs. 1

⁸²³ Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 131; UR 1990, 243 ff.; ebenso Mensching, Umsatzsteuer bei Erbfall und vorweggenommener Erbfolge, S. 142 ff.

⁸²⁴ Reiß überträgt seine Aussagen auch auf den Eigenverbrauch, da im Schrifttum auch gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges des Leistungsempfängers in Betracht gezogen wird, soweit der Eigenverbrauch wieder in eine unternehmerische Verwendung mündet; vgl. Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Rz. 71, 82 m.N.; Friedl, UR 1987, 346 ff.

⁸²⁵ Aufgehoben durch Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002.

⁸²⁶ Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 1; ders. DStJG Bd. 13 (1990), S. 3 ff.

⁸²⁷ Ausführlich § 2.F.

⁸²⁸ Grundlegend BFH v. 15.9.1983, BStBl. II 1983, 71 (72).

⁸²⁹ Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Rz. 94.

Nr. 3 UStG a.F. Auch hier kam ein Vorsteuerabzug des Gesellschafters und eine damit korrespondierende Verpflichtung der Gesellschaft zur Rechnungserteilung nur dann in Betracht, wenn sich der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft zur Tragung der Umsatzsteuer verpflichtet hatte.⁸³⁰ De lege ferenda ist damit zu fordern, dass die Verpflichtung zum erhöhten Steuerausweis in § 14 Abs. 1 Satz 3 UStG daran geknüpft wird, dass der Empfänger die Steuerlast im Innenverhältnis übernimmt. Doch auch wenn die geltende Gesetzesfassung diese Einschränkung nicht macht, kann daraus nicht abgeleitet werden, dem Empfänger stehe in jedem Falle der Vorsteuerabzug in voller Höhe zu, egal ob er die Steuer trägt oder nicht. Es wäre geradezu grotesk, die beim Leistenden unerwünschte Belastung dadurch ausgleichen zu wollen, indem einem Nichtbelasteten der Vorsteuerabzug als Geschenk des Fiskus gewährt wird.⁸³¹

Die Einfügung des Satzes 3 in § 14 Abs. 1 UStG muss in Anbetracht der Grundsystematik der umsatzsteuerlichen Be- und Entlastungstatbestände als fatale gesetzgeberische Fehlleistung bezeichnet werden, denn der Gesetzgeber hat es nicht für nötig gehalten, eine Entlastung bei dem zu bewirken, bei welchem auch der Belastungstatbestand gesetzt ist. Vielmehr sind die Parteien nach der *lex lata* selbst dafür verantwortlich gemacht, die Belastungskonzeption der Umsatzsteuer durch Vereinbarungen im Innenverhältnis umzusetzen. Die gesetzlichen Regelungen bedürfen dringend einer Überarbeitung, zumal - der Hinweis sei erlaubt - die sog. Mindestbemessungsgrundlage und deren Rechnungsausweis keinerlei gemeinschaftsrechtliche Legitimation für sich in Anspruch nehmen kann.⁸³² Soweit daher angestrebt wird, bei unternehmerischer Verwendung eines Geschenkes oder verbilligt erworbenen Gegenstandes eine endgültige Umsatzsteuerentlastung herbeizuführen, darf diese nur den Leistenden entlasten; entweder indem wie bei § 1 Abs. 1a UStG auf die Erhebung der Steuer verzichtet wird, oder indem die Gewährung des Vorsteuerabzuges von einer tatsächlichen Steuerüberwälzung auf den Empfänger abhängig gemacht wird.⁸³³

2. Leistung eines anderen Unternehmers - Akzessorietät

Nur ein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne, der eine Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, ist zur Ausstellung einer Rechnung mit Umsatzsteuerausweis berechtigt und auf Verlangen des anderen Unternehmers verpflichtet (§ 14 Abs. 1 Satz 1 UStG) und kann seinem Abnehmer den Vorsteuerabzug vermitteln. Der leistende Unternehmer bestimmt das Ob und die Höhe des Vorsteuerabzuges durch den Ausweis in der Rechnung. Folglich verpflichtet das Ge-

⁸³⁰ Siehe hierzu Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Rz. 95.

⁸³¹ Ebenso Reiß, StVj 1989, S. 102 (122); vgl. auch Wagner in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 14 Rz. 85a ff.

⁸³² Vgl. den Vorlagebeschluß des BFH an den EuGH v. 24.6.1992, BFHE 168, 477 = UR 92, 298; das Verfahren wurde nach Revisionsrücknahme durch die Verwaltung gegenstandslos; vgl. auch Wagner in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 14 Rz. 85.

⁸³³ Ebenso Reiß, StVj 1989, S. 102 (122).

setz den leistenden Unternehmer grundsätzlich zur Erteilung einer Rechnung (§ 14 Abs. 1 UStG). Damit wird sichergestellt, dass sich Vorsteuerbetrag des Empfängers und Steuerschuld des leistenden Unternehmers entsprechen.⁸³⁴ Das Finanzamt ist zur Überprüfung der Übereinstimmung beider Beträge berechtigt.⁸³⁵ Dennoch besteht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG trotz der teilweise übereinstimmenden konstituierenden Tatbestandsmerkmale keine materiell-rechtliche Bindung der Berechtigung des Leistungsempfängers zum Vorsteuerabzug an die Entstehung der Umsatzsteuerschuld für die bezogene Leistung.⁸³⁶ Dies hatte bis zum BFH-Urteil⁸³⁷ vom 2.4.1998 zur Folge, dass der Empfänger einer von einem Unternehmer bewirkten steuerfreien oder nicht steuerbaren Leistung, für die jedoch unzutreffend eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden war, diese als Vorsteuer abziehen konnte. Dass die Steuer nicht für eine Leistung, sondern nach § 14 Abs. 2 UStG ihres Ausweises wegen geschuldet wurde, war unerheblich.⁸³⁸ Gleiches galt, wenn der leistende Unternehmer einen überhöhten Steuerbetrag auswies⁸³⁹ oder ein Kleinunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG materiell zu Unrecht Umsatzsteuer in Rechnung stellte.⁸⁴⁰ Wurde der zunächst in der Rechnung ausgewiesene Steuerbetrag nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG berichtigt, so war auch der Vorsteuerabzug zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 UStG).⁸⁴¹

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG stellt als Bemessungsgrundlage für den Vorsteuerabzug ausschließlich auf „die in Rechnungen im Sinne des § 14 ausgewiesene Steuer“ ab. Der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG weicht damit eindeutig von der Richtlinienbestimmung respektive deren Auslegung durch den EuGH⁸⁴² ab. Denn Art. 17 Abs. 2 Lit. a der 6. RL-EG bezieht das Recht zum Vorsteuerabzug auf die „geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen“ und konstituiert damit eine materielle Abhängigkeit zwischen Besteuerung und Vorsteuerabzug. Nach der Auffassung des EuGH⁸⁴³ ist der Vorsteuerabzug selbst dann ausgeschlossen, wenn die Steuer zwar entsteht, aber nicht wegen der Tatbestandsmäßigkeit der Leistung, sondern wegen ihres Ausweises im Abrechnungsdokument. In gewohnter Kürze formuliert der EuGH, dass das Recht des Vorsteuerabzuges nur für diejenigen Steuern besteht, die geschuldet werden - d.h. mit einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz in

⁸³⁴ Zum Gleichgewicht von Steuer und Vorsteuer vgl. Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 127 ff.

⁸³⁵ Dazu FG Hamburg v. 13.9.1990 (rkr), EFG 1991, 287.

⁸³⁶ BFH v. 2.11.1989, BStBl. II 1990, 253; v. 23.1.1992, UR 1992, 202 m. Anm. Weiß = UVR 1992, 376 m. Anm. Hundt-Eßwein.

⁸³⁷ BStBl. II 1998, 695 = UR 1998, 349 mit ablehnender Anmerkung von Stadie.

⁸³⁸ BFH v. 29.10.1987, BStBl. II 1988, 508; v. 23.1.1992, BFHE 167, 221 = UVR 1992, 376 m. Anm. Hundt-Eßwein = UR 1992, 202 m. Anm. Weiß.

⁸³⁹ BFH v. 19.5.1993, BStBl. II 1993, 779; zustimmend Wagner, StuW 1993, 260, 263; ablehnend Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Rz. 209.

⁸⁴⁰ BFH v. 8.12.1988, BStBl. II 1989, 250 = UR 1989, 123.

⁸⁴¹ A.A. ist Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Rz. 209, der die Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach den Regeln der Abgabenordnung (§§ 164 Abs. 2, 173 AO) vornehmen will.

⁸⁴² EuGH v. 13.12.1989, EuGHE 1989, 4227 = UR 1991, 83 m. Anm. Reiß.

⁸⁴³ EuGH v. 13.12.1989, EuGHE 1989, 4227 = UR 1991, 83.

Zusammenhang stehen - oder die entrichtet worden sind, soweit sie geschuldet wurden.⁸⁴⁴ Der EuGH leitet dies zum einen aus Art. 18 Abs. 1 Lit. a i.V.m. Art. 22 Abs. 3 Lit. b der 6. RL-EG ab, wonach in Rechnungen die Steuer auszuweisen ist, die mit der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang steht. Außerdem wird gem. Art. 20 Abs. 1 Lit. a der 6. RL-EG „der ursprüngliche Vorsteuerabzug (...) nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere: (...) wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.“ Zu den Bedenken der Kommission⁸⁴⁵ - diese entsprechen der Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG durch den BFH - die Beschränkung des Vorsteuerabzuges auf die geschuldeten Steuern stelle die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage, wies der EuGH darauf hin, es sei Sache der Mitgliedstaaten, die Geltung des Grundsatzes der Gleichgewichtigkeit von Steuer und Vorsteuer dadurch zu gewährleisten, „dass sie in ihrem innerstaatlichen Recht vorsehen, dass jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung seinen guten Glauben nachweist“.

Diese Auffassung steht wohl in einem logischen Widerspruch zur Vorsteuerberichtigungsmöglichkeit nach Art. 20 Abs. 1 Lit. a der 6. RL-EG, wonach ein ursprünglich vorgenommener Vorsteuerabzug insbesondere dann zu berichtigen ist, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dem der Steuerpflichtige berechtigt war. Die Berichtigungsmöglichkeit setzt zwingend voraus, dass eine zu hohe oder zu niedrige Vorsteuer zuvor in Anspruch genommen wurde, was der EuGH mit seiner Rechtsprechung gerade ausschließen möchte. Bedenken gegen die vom EuGH vertretene einseitige Berichtigung auf Seiten des Leistenden zur Wahrung der Neutralität der Umsatzsteuer ergeben sich auch aus praktischen Gründen, zumal die Herbeiführung des Ausgleichs durch Billigkeitsmaßnahmen aufgrund „guten Glaubens“ streitanfällig ist.⁸⁴⁶

Der EuGH trifft mit dem Urteil vom 13.12.1989 eine Wertungsentscheidung, welche in dieser Art nicht zwingend ist. Art. 17 Abs. 2 Lit. a der 6. RL-EG setzt für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ausdrücklich im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Leistungen eines anderen Steuerpflichtigen voraus. Die Steuerschuld entsteht im Richtlinienrecht ebenso wie im deutschen Umsatzsteuerrecht (§ 14 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 UStG) nicht nur durch Tatbestandserfüllung, sondern auch durch bloßen Ausweis in einem Abrechnungsdokument (Art. 21 Nr. 1 Lit. c der 6. RL-EG). Zweck dieser Vorschrift kann nur die Gewährleistung des systemtragenden Prinzips des Gleichgewichts von Steuer und Vorsteuerabzug sein, mithin ihre Funktion darin besteht, der Gefahr des unberechtigten Vorsteuerabzuges aufgrund des gesonderten Ausweises entgegenzuwirken. Letztlich dient die Entscheidung des Richtliniengebers, das Gleichgewicht von Vorsteuer und Steuerschuld auf der Seite des leistenden Un-

⁸⁴⁴ EuGH v. 13.12.1989, EuGHE 1989, 4227 = UR 1991, 83, Tz. 13.

⁸⁴⁵ ABl. EG C 80 v. 5.10.1973, S. 1.

⁸⁴⁶ Ebenso Wagner, StuW 1993, 260, 263; vgl. auch die Anmerkung von Stadie zu BFH v. 2.4.1998, UR 1998, 349, 351.

ternehmers herzustellen, wohl der Sicherheit und Leichtigkeit des Rechtsverkehrs, indem der Leistungsempfänger eben nicht dazu verpflichtet wird, sich vom richtigen Steuerausweis des Leistenden zu überzeugen.⁸⁴⁷

Die vom Richtliniengeber vorgezeichnete (und vom deutschen Gesetzgeber übernommene) Risikoverteilung wird mit der Rechtsprechung des EuGH nunmehr auf den Kopf gestellt. In Form einer steuerverschärfenden Reduktion des Wortlautes des Art. 17 Abs. 2 Lit. a der 6. RL-EG setzt sich der Gerichtshof über die vom Richtliniengeber bezweckte Risikoverteilung hinweg, indem er das Ob und die Höhe des Vorsteuerabzuges an den Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz knüpft. Damit schließt der EuGH den Vorsteuerabzug jeglicher unzutreffend in einer Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer aus. Der entsprechende Ausgleich zur Wahrung der Neutralität sei nach Gutgläubensgrundsätzen auf der Seite des Rechnungsausstellers zu suchen.

Auch wenn man der vorstehenden Ausführungen wegen der Auffassung des EuGH nicht folgen möchte, so zwingt die Entscheidung zu einer Anpassung des deutschen UStG im Bereich des Vorsteuerabzuges und den Sanktionen für den Fall eines unzutreffenden Steuerausweis in einer Rechnung nach § 14 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 UStG. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist - zugunsten des Steuerpflichtigen - keine richtlinienkonforme Umsetzung des Art. 17 Abs. 2 der 6. RL-EG, jedenfalls nicht in der maßgeblichen Auslegung durch den EuGH. Dem kann auch nicht durch richtlinienkonforme Auslegung oder unmittelbare Anwendung des Gemeinschaftsrechts abgeholfen werden. Eine richtlinienkonforme Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist aufgrund des Verbotes steuerverschärfender Analogien unzulässig.⁸⁴⁸ Andererseits kann das Richtlinienrecht hier nicht unmittelbar in die nationale Rechtsanwendung transformiert werden, da die Richtlinienregelung für den Steuerbürger ungünstig ist.⁸⁴⁹

Einer Anpassung bedarf es auch für die starre Regelung des § 14 Abs. 3 UStG. Der EuGH weist in einem obiter dictum darauf hin, es sei Sache der Mitgliedstaaten, die Geltung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer zu gewährleisten, indem sie in ihrem innerstaatlichen Recht vorsehen, dass jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden kann, wenn der Aussteller der Rechnung seinen guten Glauben nachweist. Zwar wirkt sich diese Aussage des EuGH gegenüber der Regelung des § 14 Abs. 3 UStG, welche eine Berichtigungsmöglichkeit grundsätzlich nicht vorsieht, zugunsten des Steuerpflichtigen aus. Dennoch fehlt es für die unmittelbare Anwendung von Art. 21 Nr. 1 Lit. c der

⁸⁴⁷ Ebenso Reiß, BB 1981, 1632 ff.

⁸⁴⁸ BFH v. 19.5.1993, BStBl. II 1993, 779 = UR 1994, 124.

⁸⁴⁹ Ebenso Reiß in Anmerkung zum BFH, Beschluß v. 15.10.1998, UR 1999, 167 (171). Zum Verbot der Transmission steuerverschärfenden Richtlinienrechts vgl. die ständige Rechtsprechung des EuGH und des BVerfG, wonach nur begünstigendes Richtlinienrecht Vorrang vor dem Recht der Mitgliedstaaten und damit unmittelbare Wirkung für die Steuerbürger entfalten kann; EuGH v. 19.1.1982, EuGHE 1982, 53 = HFR 1988, 119; v. 22.2.1984, EuGHE 1984, 1075 = UR 1984, 165; v. 22.6.1989, EuGHE 1989, 1839 = NVwZ 1990, 649; v. 27.6.1989, EuGHE 1989, 1925 = UR 1989, 373; v. 25.5.1993, EuGHE 1993, I-2615 = BStBl. II 1993, 812; v. 14.7.1994, EuGHE 1994, I-3347; BVerfG v. 8.7.1987, UR 1987, 335; v. 4.11.1987, UR 1988, 25; vgl. auch Birkenfeld, UR 1989, 329 (335); ders. UR 1997, 241 (243).

6. RL-EG an der erforderlichen inhaltlichen Unbedingtheit und hinreichenden Genauigkeit der Richtlinienregelung.⁸⁵⁰ Denn nach Art. 21 Nr. 1 Lit. c der 6. RL-EG schuldet die Mehrwertsteuer „jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder in einem ähnlichen Dokument ausweist“. Von einer Billigkeitsregelung ist indessen keine Rede.

Der BFH setzt sich jüngst über die dargelegten Probleme der Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung hinweg. In angeblich richtlinienkonformer Auslegung des nationalen Rechts übernimmt der BFH⁸⁵¹ die Grundsätze des EuGH-Urteils⁸⁵² vom 13.12.1989 nunmehr auch in die nationale Rechtsanwendung. Er setzt sich damit über den klaren Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG hinweg, wonach ein unberechtigter Steuerausweis gerade nicht dem Vorsteuerabzug schadet. Das hatte der BFH⁸⁵³ im Urteil v. 19.5.1993 sogar in Kenntnis der oben angeführten EuGH-Rechtsprechung ausdrücklich entschieden, indem er das für den Steuerpflichtigen günstigere nationale Recht als vorrangig betrachtete.

Nachdem der EuGH und ihm folgend auch der BFH nunmehr den Weg versperrt hat, die Neutralität der Umsatzsteuer dadurch herzustellen, dem Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug auch bei unrichtigem Steuerausweis zu belassen, bleibt nunmehr nur der Weg, dass man beim Rechnungsaussteller die gemäß Art. 21 Nr. 1 Lit. c der 6. RL-EG geschuldete Mehrwertsteuer entfallen lässt. Dazu allerdings soll nach dem obiter dictum des EuGH „guter Glaube“ des Rechnungsausstellers von Nöten sein.

Der V. Senat des BFH⁸⁵⁴ hat dem EuGH mit den Beschlüssen vom 15.10.1998 diesbezüglich bedeutsame Fragen zur Anwendung des § 14 Abs. 3 UStG und zu etwaigen Berichtigungsmöglichkeiten vorgelegt: Gebietet es das Gemeinschaftsrecht, unter bestimmten Voraussetzungen eine Berichtigung bereits im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens zu ermöglichen oder reicht es aus, wenn Mitgliedstaaten lediglich unter bestimmten Voraussetzungen Billigkeitsmaßnahmen gewähren? Setzen Berichtigungen des unberechtigten Umsatzsteuerausweises voraus, dass der Rechnungsaussteller seinen „guten Glauben“ nachweist und unter welchen Voraussetzungen ist dieser gegebenenfalls anzuerkennen? In Frage gestellt wird auch die Regelung des § 14 Abs. 2 UStG sowie die Abgrenzung zwischen § 14 Abs. 2 UStG und § 14 Abs. 3 UStG.

⁸⁵⁰ EuGH v. 17.9.1996, EuZW 1997, 126 = HFR 1997, 40; Birkenfeld, UR 1997, 241 (243); a.A. ist Reiß, UR 1991, 84 (85), der eine unmittelbare Anwendung der EuGH Rechtsprechung zulassen möchte.

⁸⁵¹ Urteil v. 2.4.1998, BStBl. II 1998, 695.

⁸⁵² EuGHE 1989, I-4227 = UR 1991, 83.

⁸⁵³ BStBl. II 1993, 779 = UR 1994, 124.

⁸⁵⁴ UR 1999, 167; vgl. ausführlich zu den Vorlagebeschlüssen: Reiß, UR 1999, 170 ff.

3. Leistung für das Unternehmen des Empfängers

a) „Leistung für das Unternehmen“

(1) „das Unternehmen“

Nur ein Leistungsempfänger in seiner Eigenschaft als Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ergibt sich dabei grundsätzlich aus § 2 UStG, kurz gesagt also danach, mit welcher Intensität (Nachhaltigkeit) jemand selbständig wirtschaftliche Leistungen erbringt.⁸⁵⁵ Der Beurteilung dieser Kriterien vorgelagert ist die Frage nach der Subjektfähigkeit des Unternehmers, also die Frage, wer überhaupt Unternehmer im Sinne des § 15 UStG sein kann.⁸⁵⁶ Der BFH⁸⁵⁷ und die herrschende Meinung im wissenschaftlichen Schrifttum⁸⁵⁸ ziehen den Kreis der abstrakten Unternehmerfähigkeit besonders weit, indem sie jedem beliebigen Gebilde (Wirtschaftsgebilde⁸⁵⁹) die Fähigkeit zusprechen, umsatzsteuerlicher Unternehmer sein zu können. Diese Rechtsansicht stößt auf Bedenken. Da zwischen dem Unternehmerbegriff der Leistungsausgangsseite (§ 13 Abs. 2 UStG) und dem Unternehmer im Sinne des § 15 UStG prinzipiell kein Unterschied besteht⁸⁶⁰, gelten die Ausführungen zur Subjektfähigkeit des leistenden Unternehmers entsprechend. Materiellrechtliche sowie verfahrensrechtliche Gesichtspunkte erfordern zumindest eine zivilrechtliche Teilrechtsfähigkeit. Schließlich muss der Unternehmer im Sinne des § 15 UStG in der Lage sein, den Anspruch auf eine ordnungsgemäße Rechnung mit Ausweis des Steuerbetrages (§ 14 Abs. 1 Satz 1 UStG) auf dem Zivilrechtsweg durchzusetzen.⁸⁶¹

Neben der abstrakten Unternehmerfähigkeit muss der Empfänger einer Leistung aber vor allem die konkrete Unternehmereigenschaft aufweisen, um in den Genuss des Vorsteuerabzuges zu kommen. Nur derjenige, bei dem die Eingangsleistungen auch tatsächlich in eine unternehmerische Tätigkeit, d.h. in eine nachhaltige Leistungserstellung eingehen, ist nach dem inneren System der Umsatzsteuer berechtigt, sich von der auf ihn überwälzten Umsatzsteuer zu befreien.

⁸⁵⁵ Zum Unternehmerbegriff siehe die Ausführungen unter § 3.C.

⁸⁵⁶ Ausführlich hierzu § 3.C.3.

⁸⁵⁷ Vgl. die ausführliche Stellungnahme im Urteil v. 29.11.1955, BFHE 63, 202.

⁸⁵⁸ Statt vieler Heidner in: Bunjes/Geist, UStG, § 2 Rz. 11; Scharpenberg in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, E § 2 Abs. 1 Anm. 127 f.; Stadie in: Rau/Dürrewächter, § 2 Anm. 91; einschränkend Schön, DStJG Bd. 13 (1990), S. 81 ff.

⁸⁵⁹ Zur Begriffsprägung siehe BFH v. 9.12.1993, BFHE 173, 458 = BStBl. II 1994, 483.

⁸⁶⁰ Gl. A. Widmann in: Plückerbaum/Malitzky, UStG, Bd. II/6, § 15 Rz. 12; Cissée in: Bunjes/Geist, UStG, § 15 Rz. 11; Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges, S. 29; offenbar a.A. Geist, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1985, S. 75 (81, 97); vgl. auch das Jahreswagenurteil des BFH v. 26.4.1979, BStBl. II 1979, 530.

⁸⁶¹ Zur Durchsetzung des Rechnungserteilungsanspruches siehe BGH v. 11.12.1974, NJW 1975, 310 = WM 1975, 77; v. 14.1.1980, NJW 1980, 2710; v. 24.2.1988, NJW 1988, 2042; v. 10.11.1988, DB 1989, 721.

Die Beurteilung der Unternehmereigenschaft richtet sich dabei nach den gleichen Grundsätzen wie bei § 13 Abs. 2 UStG. Dass die in § 2 UStG getroffene Begriffsbestimmung des Unternehmers gleichermaßen für die Steuerbarkeit der (Ausgangs-)Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG wie für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG gilt, ist inzwischen gesicherte Rechtsprechung des BFH⁸⁶², übereinstimmend mit der des EuGH⁸⁶³. Letztlich ergibt sich auch die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG geforderte Unternehmereigenschaft nur aus der Leistungsausgangsseite.⁸⁶⁴

Problematisch war dieses Merkmal insbesondere bei sog. erfolglosen Unternehmern, deren unternehmerische Tätigkeit eingestellt wurde oder werden musste, bevor es zu ersten Umsätzen im Außenverhältnis kommen konnte. Nach bisheriger Auffassung des BFH⁸⁶⁵ sollte die für den Vorsteuerabzug bedeutsame Unternehmereigenschaft rückwirkend wieder entfallen, da für die Unternehmereigenschaft Vorbereitungshandlungen nicht ausreichen. Es könne nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht zuzulassen sein, dass die Leistungskette bei einem Vorsteuerabzugsberechtigten ende, der keine Umsätze ausführe.⁸⁶⁶ Diese Auffassung ist mit der herrschenden Ansicht im Schrifttum⁸⁶⁷ und nunmehr auch mit dem EuGH⁸⁶⁸ abzulehnen. Schon der Wortlaut des Gesetzes spricht gegen die Auffassung des BFH, wonach unternehmerisch jede Tätigkeit „zur Erzielung von Einnahmen“ ist; und nicht verlangt wird, dass auch tatsächlich Einnahmen erzielt werden. Auch die Behauptung des BFH, die Leistungskette dürfe nicht bei einem leistungslosen Vorsteuerabzugsberechtigten enden und dieser sei deshalb dem Endverbraucher gleichzustellen, geht fehl. Endverbrauch liegt dann vor, wenn Aufwendungen für die private Lebensführung natürlicher Personen getätigt werden. Investitionen in Maschinen und Einrichtungen sowie in der Vorbereitungsphase in Anspruch genommene Dienstleistungen sind keine derartigen Aufwendungen, sondern bleiben unternehmerische Investitionen, auch wenn es nicht zu

⁸⁶² BFH v. 19.5.1988, BStBl. II 1988, 916; vgl. auch Wenzel in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rz. 83; Wagner in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 15 Rz. 190.

⁸⁶³ EuGH v. 14.2.1985, EuGHE 1985, 655 = UR 1985, 199. Schon im Hinblick auf die eindeutige Vorgabe in Art. 17 der 6. RL-EG ist es unsinnig, einen eigenen Unternehmerbegriff für den Vorsteuerabzug zu verlangen.

⁸⁶⁴ Ebenso Weiß, UR 1981, 149; kritisch Geist, Umsatzsteuerrückgang-Bericht 1985, S. 75 (80 ff.).

⁸⁶⁵ BFH v. 16.12.1993, BStBl. II 1994, 278; v. 4.5.1994, BFH/NV 1995, 76 = UR 1995, 223; ebenso Mößlang, Umsatzsteuerrückgang-Bericht 1988/89, S. 207 (210); Wagner, StuW 1990, 61 (64); vgl. auch noch Abschnitt 19 Abs. 1 Satz 3 UStR 1996.

⁸⁶⁶ So BFH v. 12.5.1993, UR 1994, 272 (272).

⁸⁶⁷ Söhn, StuW 1975, 1 (25); Giesberts, StuW 1991, 175 (178 f.); Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges, S. 55; Gosch, StBp 1993, 218; Winter, UR 1993, 411; Weber-Grellet, StuW 1993, 195 (211); Lück, DStZ 1994, 231; Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 106; Schmidt-Liebig, BB 1994, Beilage 20, S. 1 (20 ff.); Dziadkowski/Robisch/Sabitzer, UR 1995, 429; vgl. auch die Finanzverwaltung, BMF-Schreiben v. 2.12.1996, BStBl. I 1996, 1461; die Finanzverwaltung ist dem EuGH grundsätzlich gefolgt, unterscheidet beim Nachweis der Ernsthaftigkeit jedoch, ob die bezogenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Leistungen ausschließlich für unternehmerische Zwecke oder für unternehmerische und private oder typischerweise nur für private Zwecke verwendet werden können.

⁸⁶⁸ EuGH v. 29.2.1996, UR 1996, 116 m. Anm. Widmann; vgl. auch EuGH v. 14.2.1985, EuGHE 1985, 655 = UR 1985, 199; EuGH v. 29.11.1997, DStRE 1997, 34; EuGH v. 15.1.1998, UR 1998, 149.

den beabsichtigten Umsätzen kommt. Erst wenn diese aus dem Unternehmen entnommen oder für private Zwecke verwendet werden, tritt Endverbrauch mit der notwendigen Besteuerung ein (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1b, 9a, § 15a UStG). Bereits in einer Entscheidung vom 14.2.1985 stellt der EuGH⁸⁶⁹ ausdrücklich fest, dass schon erste Investitionsausgaben, „die für Zwecke eines Unternehmens oder zu dessen Verwirklichung getätigt werden“, als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des Art. 4 der 6. RL-EG anzusehen sind. Mit nachfolgenden Entscheidungen hat der EuGH⁸⁷⁰ verdeutlicht, dass es dabei auch dann bleibt, wenn es nicht zu steuerbaren Umsätzen der geplanten wirtschaftlichen Tätigkeit kommt.

(2) „für ...“

Das Gesetz knüpft den Vorsteuerabzug allerdings nicht abstrakt an die Unternehmereigenschaft des Empfängers der Leistung, sondern er muss diese konkret als Unternehmer in Anspruch nehmen. Dies ist der Fall, wenn sie der Unternehmer für Zwecke seines Unternehmens in Anspruch nimmt, er sie also dem konkreten Tätigkeitsbereich zuordnet, der durch seine selbständige und nachhaltige Tätigkeit sachlich umrissen wird. Ohne Bedeutung ist dabei, ob die zum Vorsteuerabzug geeignete Leistung in eigene weitere Leistungen des Unternehmers eingeht. Die Vorleistung muss nicht direkter Bestandteil einer Ausgangsleistung sein, um den Vorsteuerabzug zu rechtfertigen. Vielmehr reicht es aus, wenn die Vorleistung lediglich dienende Funktion im Unternehmen des Empfängers hat.⁸⁷¹ Steht im Zeitpunkt des Bezuges eines Gegenstandes die ausschließlich unternehmerische oder ausschließlich nichtunternehmerische Verwendung noch nicht fest, so hat der Unternehmer bzgl. der Zuordnung ein Wahlrecht. Er kann den Gegenstand dem Unternehmen zuordnen mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug bei einer späteren nichtunternehmerischen Verwendung durch die Eigenverbrauchsbesteuerung ausgeglichen wird.⁸⁷² Die Vorleistung kann aber auch dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden. Der Abzug von Vorsteuern entfällt dann ebenso wie eine spätere Besteuerung des Eigenverbrauchs. Für die gemischte Verwendung eines einheitlichen Gegenstandes hat der EuGH⁸⁷³ entschieden, dass der Steuerpflichtige ein Wahlrecht hat, den Gegenstand ganz oder teilweise seinem Unternehmen zuzuordnen. Von dieser Entscheidung hängt der Vorsteuerabzug, die Eigenverbrauchsbesteuerung und die Wirkung späterer Nutzungsänderungen ab.

Dieses Wahlrecht der freien Zuordnung von Eingangsleistungen hat der deutsche Gesetzgeber mit der Einführung der 10%-Grenze in § 15 Abs. 1 Satz 2

⁸⁶⁹ EuGHE 1985, 655 = UR 1985, 199 (Tz. 23.)

⁸⁷⁰ EuGH v. 29.11.1997, DStRE 1997, 34; v. 15.1.1998, UR 1998, 149.

⁸⁷¹ Hierzu Crezelius, Steuerrecht II, § 28 Rz. 4.

⁸⁷² Vgl. Abschnitt 192 Abs. 18 Nr. 2 UStR 2000.

⁸⁷³ EuGH v. 4.10.1995, BStBl. II 1996, 392; die Finanzverwaltung hat zu den Auswirkungen dieser Rechtsprechung mit BMF-Schreiben v. 27.6.1996, BStBl. I 1996, 702 Stellung genommen.

UStG⁸⁷⁴ dahingehend eingeschränkt, dass Lieferungen von Gegenständen, die der Unternehmer zu weniger als 10% für sein Unternehmen nutzt, nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Allerdings steht aktuell zur Diskussion, ob die Fiktion des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG mit der Rechtsprechung des EuGH in Kollision steht. Mit dem „Ampafrance und Sanofi Synthelabo“-Urteil vom 19.09.2000⁸⁷⁵ hat der EuGH ein seit 1979 in Frankreich geltendes Vorsteuerabzugsverbot auf Reisekosten des Unternehmers und seines Personals – entspricht dem zum 01.04.1999 eingeführten § 15 Abs. 1a Nr. 2 UStG 1999 – wegen Verstoßes gegen die seit 01.01.1979 geltende „Stand-still“-Klausel des Art. 17 Abs. 6 der 6. RL-EG für gemeinschaftswidrig erklärt. Der EuGH stellt zudem fest, dass eine Ausnahmeermächtigung nach Art. 27 der 6. RL-EG ungültig ist, wenn dem Unternehmer der Nachweis der unternehmerischen Veranlassung und damit der Vorsteuerabzug bestimmter Ausgaben pauschal versagt wird. Zur Begründung führt der EuGH aus, dass die Verhütung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung eine Abweichung von der 6. RL-EG nicht rechtfertigt. Die Entscheidung hat unmittelbare Bedeutung nur für das französische Steuerrecht. Die Urteilsgründe in den verbundenen Rechtssachen „Ampafrance“ und „Sanofi Synthelabo“ werden jedoch auch die Diskussion über die gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen der durch das Steuerentlastungsgesetz mit Wirkung zum 01.04.1999 eingeführten Beschränkungen des Vorsteuerabzuges erheblich beeinflussen. Dies gilt insbesondere für die Vorschrift des § 15 Abs. 1b UStG. Das EuGH-Urteil vom 19.09.2000 hat aber auch Bedeutung für die Beurteilung von § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. Letztlich in Frage steht, ob das Ziel, die Steuererhebung zu vereinfachen, ein Abweichen von der 6. EG-RL rechtfertigt.⁸⁷⁶

b) „des Empfängers“

Die Unternehmereigenschaft des Empfängers als subjektive Tatbestandsvoraussetzung und die Zuordnung des Leistungsbezuges in den Bereich der unternehmerischen Tätigkeit sind materiell rechtliche Fragen, die sich erst dann beantworten lassen, wenn der „tatsächliche“ Leistungsempfänger ausgemacht ist. Während die Frage nach dem Leistungsempfänger im alten Umsatzsteuerrecht lediglich von konstruktivem Interesse war, hat sich diese Lage mit Einführung des Vorsteuerabzuges für den Leistungsempfänger - soweit dieser Unternehmer ist - grundlegend gewandelt. Der Leistungsempfänger ist zur zentralen Figur des Umsatzsteuerrechtes geworden, da nur er in der Lage ist, ein wettbewerbsneutrales Umsatzsteuerrecht zu gewährleisten. Die gesetzliche Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 USG lässt jedoch offen, welche Umstände für die Bestimmung der Person des Leistungsempfängers maßgeblich sind. Mit der Formulierung „Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein

⁸⁷⁴ Eingefügt durch Art. 7 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002.

⁸⁷⁵ EuGH v. 19.09.2000, UR 2000, 474 = IStR 2000, 655.

⁸⁷⁶ Vgl. hierzu Wäger, Anmerkung zu EuGH v. 19.09.2000, UR 2000, 480 (482).

Unternehmen ausgeführt worden sind” setzt der Gesetzgeber die Kenntnis über den Leistungsempfänger vielmehr als gegeben voraus, indem er bereits die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (Unternehmereigenschaft; Leistung für das Unternehmen) in dessen Person darlegt. Auch der Richtlinien text der 6. RL-EG wird nicht deutlicher, indem es in Art. 17 Abs. 2 Lit. a heißt: „Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: a.) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden.”

Da die Bestimmung des Leistungsempfängers offenbar im Gesetz keine unmittelbare Regelung erfahren hat, werden in der Rechtsprechung und im Schrifttum unterschiedliche Kriterien in Betracht gezogen, welche für die Bestimmung des Empfängers einer Leistung maßgebend sein sollen. Rechtsprechung und Finanzverwaltung folgen dabei in erster Linie der zivilrechtlichen Betrachtung und bestimmen die Person des Leistungsempfängers nach der schuldrechtlichen Anspruchslage.⁸⁷⁷ Wird aber unter Missachtung des vertraglichen Leistungsanspruchs die Leistung tatsächlich gegenüber einem Dritten erbracht, kann der Dritte unabhängig von den zugrundeliegenden Rechtsbeziehungen Leistungsempfänger sein.⁸⁷⁸

Insbesondere Stadie⁸⁷⁹ kritisiert diese zivilrechtlich orientierte Betrachtung und verlangt unter Hinweis auf das Entlastungsprinzip des Vorsteueranspruchs, dass der Leistungsempfänger nicht nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen Kriterien zu bestimmen sei. Widmann⁸⁸⁰ geht sogar noch einen Schritt weiter, indem er unabhängig von der Entrichtung des Entgelts eine wirtschaftliche Zurechnung der Leistungsbezüge im Hinblick auf § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO vornehmen will. Leistungsempfänger soll danach derjenige sein, der letztlich die tatsächliche Herrschaft respektive die tatsächliche Verwendung der Vorleistung für sich beansprucht.

Die Argumentationen orientieren sich dabei regelmäßig an vorgegebenen Idealbildern in Form durchgängiger Leistungsketten.⁸⁸¹ So sieht Reiß⁸⁸² in der Leistung an einen vom zivilrechtlichen Leistungsgläubiger abweichenden Dritten einfach eine Weiterleistung des zivilrechtlichen Vertragspartners an den Dritten und kommt so zu einem Doppelumsatz. Durch diese Vorwegnahme des

⁸⁷⁷ BFH v. 26.11.1987, BFHE 151, 479 = BStBl. II 1988, 158 = UR 1988, 126; v. 7.5.1987, UR 1988, 124 m. Anm. Weiß; v. 11.12.1986, BStBl. II 1987, 233; v. 13.9.1984, BFHE 142, 164 = BStBl. II 1985, 21 = UR 1985, 35; v. 3.11.1983, UR 1984, 61; vgl. auch Abschnitt 192 Abs. 13 Satz 1 UStR 2000.

⁸⁷⁸ BFH v. 1.6.1989, BFHE 157, 255 = BStBl. II 1989, 677 = UR 1990, 11 m. Anm. Weiß; vgl. auch Abschnitt 192 Abs. 13 Satz 6 UStR 2000.

⁸⁷⁹ Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges, S. 65 ff; ders., UR 1988, 19; ders. DStJG Bd. 13 (1990), S. 179 (181 ff.).

⁸⁸⁰ UR 1985, 80 ff.

⁸⁸¹ Vgl. insbesondere die ergebnisorientierten Ausführungen von Friedl, UR 1987, 65 ff.

⁸⁸² Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 125; ders., StuW 1981, 81 (86).

(Wunsch)Ergebnisses tritt der juristische Gehalt der Ableitungen in den Hintergrund. Insbesondere bei den Ausführungen von Stadie ist oft nicht mehr erkennbar, ob das angeführte Kriterium „Rücknahme der Steuerbelastung“ im Bereich der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug oder im Bereich der Kenntlichmachung des Leistungsempfängers liegen soll. Es sollen deshalb im Folgenden die einzelnen Argumente gesondert voneinander untersucht werden, indem sie in den Kontext des umsatzsteuerlichen Normengefüges zu stellen sind. Auf die Thesen Widmanns wird in § 8 B. 3. gesondert einzugehen sein, da diese maßgeblich an die BFH-Rechtsprechung zum ausgelagerten Umsatz anknüpfen, die im genannten Kapitel gesondert zu untersuchen ist.

(1) Entrichtung des Entgelts

(a) *Kostentragung als Anknüpfungsmerkmal*

Nach der Auffassung von Stadie⁸⁸³ wird die Ratio des § 15 UStG verkannt, sofern man die Abzugsberechtigung an die zivilrechtliche Auftraggeberstellung knüpft. Der Zweck des § 15 UStG verlange die Entlastung des Unternehmers, wenn er mit Umsatzsteuer belastet ist, die auf Leistungen beruht, die er in seinem Unternehmen verwendet. Belastet ist unabhängig von der zivilrechtlichen Gestaltung derjenige, der die Aufwendungen trägt. Im Regelfall wird es sich hierbei zwar um den zivilrechtlichen Auftraggeber handeln; doch wenn die Gegenleistung wirtschaftlich von einem Dritten getragen werde, so soll dieser als Leistungsempfänger im Sinne des § 15 UStG angesehen werden. Teleologische Auslegung bedeute hier, dass der Leistungsempfänger nicht nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen Kriterien zu bestimmen sei. Bei den Ausführungen von Stadie bleibt letztlich unklar, ob er mit der tatsächlichen Übernahme der Gegenleistung auch eine tatsächliche Beanspruchung der Leistung verbindet oder ob er die Frage, wer Leistungsempfänger ist, letztlich auf die Frage der Kostentragung reduziert.⁸⁸⁴ Die physische Entgegennahme einer Leistung für das Unternehmen scheint er damit für abdingbar zu halten.⁸⁸⁵

M.E. wird damit das von ihm herausgearbeitete ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des § 15 UStG, die tatsächliche Belastung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, überbeansprucht. Zwar entspricht es zweifellos der Teleologie der Vorsteuervergütung, diese nur solchen Unternehmern zugute kommen zu lassen, die die Vorsteuerbelastung auch tatsächlich getragen haben, um den Vorsteueranspruch nicht zu einer ungewollten Subventionierung zu machen. Dieser

⁸⁸³ DSStJG Bd. 13 (1990), 179 (182); ebenso Friedl, UR 1987, 65 (69).

⁸⁸⁴ Vgl. z.B. Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges, S. 70 Fn. 74.

⁸⁸⁵ Widersprüchlich hierzu: Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Anm. 137.2 zum Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 Abs. 1 BGB). Hier möchte Stadie dem Dritten den Vorsteuerabzug zugestehen, obwohl dieser mit der Gegenleistung gerade nicht belastet ist.

Gedanke kann jedoch nicht soweit gehen, jede Kostenbelastung im Unternehmensbereich rückgängig machen zu wollen, unabhängig davon, ob tatsächlich Vorleistungen in das kostenbelastete Unternehmen eingegangen sind.⁸⁸⁶ Dies verdeutlicht schon der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG, der die Ausführung einer Lieferung oder sonstigen Leistung für das Unternehmen des vorsteuerbegehrenden Unternehmers voraussetzt. Gleiches gilt für den Text der 6. RL-EG, die in Art. 17 Abs. 2 die Erbringung von Dienstleistungen oder Lieferung von Gegenständen, die vom Steuerpflichtigen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, zur Voraussetzung für die Vorsteuerentlastung macht. Es kommt also darauf an, dass der Unternehmer die Vorleistungen in seinem Unternehmen verwendet, diese in sein Unternehmen bzw. seine unternehmerische Tätigkeit eingehen. In den Mittelpunkt rücken damit die Zuordnungskriterien.⁸⁸⁷ In Zweifelsfällen muss der Unternehmer darlegen können, dass die bezogene Leistung seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit hat fördern sollen.⁸⁸⁸

Auch die Entlastungskonzeption des Vorsteuerabzuges steht dem Gedanken von Stadie entgegen, den Unternehmer, unabhängig von einem konkreten Leistungsbezug, von jeglichen Vorsteuerbelastungen zu befreien, denn die Vorleistungen gehen gerade nicht in die weitere Wertschöpfungskette des entgeltentrichtenden Unternehmers ein, wenn er die Leistungen nicht tatsächlich empfängt. Eine konkrete Kumulation von Umsatzsteuer ist demnach nicht zu befürchten. Zwar äußert sich die entrichtete Umsatzsteuer des Unternehmers in seiner allgemeinen Kostenkalkulation und führt damit letztlich auch zu einer Kumulation. Diese Kumulativwirkung ist allerdings nicht in der Systematik des Umsatzsteuergesetzes angelegt und kann m.E. auch nicht als wettbewerbsverzerrend angesehen werden. Im Ergebnis bleibt die tatsächliche wirtschaftliche Belastung damit zwar ungeschriebenes Merkmal für den Vorsteuerabzug, zur Identifizierung des Leistungsempfängers ist dieses Merkmal isoliert jedoch unbrauchbar.

(b) *Entgelt von dritter Seite*

§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG bestimmt, dass zum Entgelt auch gehört, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt. Ein zusätzliches Entgelt von dritter Seite liegt jedoch nur vor, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Unternehmers und der Zuwendung des Dritten feststellbar ist. Entscheidendes Merkmal, ob Entgelt von dritter Seite und damit Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG oder ein steuerlich unbeachtlicher Zuschuss vorliegt, ist regelmäßig, ob die Mittel des Dritten eine preisauuffüllende Funktion im Leistungsaustausch einnehmen.⁸⁸⁹ Neben der im

⁸⁸⁶ Ebenso Forgách in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 15 Anm. 98.

⁸⁸⁷ Siehe hierzu § 7.B.3.a.(2).

⁸⁸⁸ Vgl. insbesondere BFH v. 30.4.1987, BFHE 150, 178, BStBl. II 1987, 688; vgl. auch BFH v. 18.12.1986, BFHE 149, 78, BStBl. II 1987, 350; Mößlang, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1988/89, S. 207, 212.

⁸⁸⁹ Hierzu z.B. Schuhmann in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 10 Anm. 235.

Einzelfall oft schwierigen Frage, ob zusätzliches Entgelt oder ein unbeachtlicher Zuschuss vorliegt, stellt sich aber auch das kaum diskutierte Problem des Vorsteuerabzuges. Ist der Dritte vorsteuerabzugsberechtigt, der zivilrechtliche Leistungspartner oder keiner von beiden?

Die Finanzverwaltung gewährt dem Leistungsempfänger den (vollen) Vorsteuerabzug, nicht jedoch dem Dritten, der sich an der Gegenleistung beteiligt. Hierfür soll es ausreichen, wenn der Steuerbetrag, der auf das gesamte Entgelt entfällt, in der Rechnung angegeben wird. Zahlungen von dritter Seite brauchen nicht in die Rechnung mitaufgenommen werden.⁸⁹⁰ Stadie⁸⁹¹ verneint den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers in Höhe der Steuer, die auf Zahlungen des Dritten entfällt, da dieser insoweit nicht belastet sei. Andernfalls läge in Höhe dieses Steuerbetrages eine Subvention vor. Ist der Dritte Unternehmer und habe er die Zahlung geleistet, weil er ein eigenes Interesse an der Leistung hat, so komme der Vorsteuerabzug vielmehr bei ihm in Betracht.

Die hervorgebrachten Meinungen gehen jedoch beide zu pauschal vor. Richtig ist, dass der Vorsteuerabzug des (zivilrechtlichen) Leistungsempfängers dann nicht in Betracht kommen kann, wenn dieser nicht selber mit der Umsatzsteuer belastet ist. Bisher nicht hervorgebrachte Kernfrage ist dann aber, ob das Entgelt von dritter Seite ein Brutto- oder ein Nettoentgelt darstellt. Liegt der Leistung des Dritten die Abmachung zugrunde, er beteilige sich am Nettoentgelt, so liegt die gesamte Steuerlast beim schuldrechtlichen Leistungsgläubiger; mithin ist dieser auch zum uneingeschränkten Vorsteuerabzug zuzulassen. Vereinbaren die Parteien eine Beteiligung am Bruttopreis, so trägt der Dritte anteilig die Steuerlast. Weder er, noch der Leistungsempfänger sind zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Dritte nicht, weil er keine Leistung empfängt, die entlastet werden müsste, um eine Steerkumulation zu vermeiden. Der Leistungsempfänger nicht, weil er nicht tatsächlich belastet ist.

(2) Anknüpfung an die schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen

Wie bereits dargelegt, orientiert sich die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung hinsichtlich der Bestimmung des Leistungsempfängers maßgeblich an den schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen.⁸⁹² Eine Lieferung oder sonstige Leistung werde grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, be-

⁸⁹⁰ Abschnitte 188 Abs. 1 Satz 2, 192 Abs. 7 Satz 2 UStR 2000; gl. A. Widmann, UR 1993, 304 (305).

⁸⁹¹ Vgl. Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Rz. 156; ders., Das Recht des Vorsteuerabzuges, S. 132 f.

⁸⁹² BFH v. 26.11.1987, BFHE 151, 479 = BStBl. II 1988, 158 = UR 1988, 126; v. 7.5.1987, UR 1988, 124 m. Anm. Weiß; v. 11.12.1986, BStBl. II 1987, 233; v. 13.9.1984, BFHE 142, 164 = BStBl. II 1985, 21 = UR 1985, 35; v. 3.11.1983, UR 1984, 61; vgl. auch Abschnitt 192 Abs. 13 Satz 1 UStR 2000.

rechtigt oder verpflichtet ist.⁸⁹³ Leistungsempfänger ist somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung. Dieser Grundsatz ist allgemein anerkannt und unbestritten.⁸⁹⁴

Die Argumente für eine Anknüpfung an das Zivilrecht entsprechen dabei weitgehend denen für die Bestimmung des leistenden Unternehmers.⁸⁹⁵ Die Entgeltlichkeit einer Leistung - und nur diese Leistungen interessieren - ergibt sich in aller Regel erst vor dem Hintergrund eines schuldrechtlichen Austauschvertrages. Eine rechtsgrundlose gegenseitige Vermögensverschiebung ist kaum vorstellbar. Dies entspricht auch den Vorstellungen des EuGH⁸⁹⁶, der einen gegenseitigen Leistungsaustausch erst unter Zugrundelegung eines gegenseitigen Rechtsverhältnisses anerkennen möchte. Es liegt also nahe, auch umsatzsteuerlich den zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen zu folgen.

Besondere Bedeutung für die Verschränkung des Umsatzsteuerrechtes mit dem Zivilrecht hat der Anspruch auf Rechnungserteilung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis.⁸⁹⁷ Dieser kann einerseits in die Vertragsvereinbarungen der Parteien als solcher aufgenommen sein. In jedem Falle aber begründet § 14 Abs. 1 Satz 1 2. Alt. UStG einen gesetzlichen Anspruch des Leistungsempfängers auf eine ordnungsgemäße Rechnung. Dabei richtet sich der Anspruch nach dem zugrundeliegenden materiell-rechtlichen Schuldverhältnis der Vertragsparteien.⁸⁹⁸ Als rein zivilrechtliche Vorschrift, die den Anspruch auf Erteilung einer Rechnung regelt und nur inter partes zu wirken vermag, kann § 14 Abs. 1 Satz 1 2. Alt. UStG auch nur die Abrechnung gegenüber dem zivilrechtlichen Auftraggeber vorsehen.

Die in § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG dokumentierte Verpflichtung des Leistenden bzw. der damit korrespondierende Anspruch des Leistungsempfängers ergibt sich, soweit zwischen den Beteiligten ein schuldrechtlicher Vertrag besteht, bereits aus dem Grundsatz von Treu und Glauben (§ 242 BGB) als zivilrechtliche Nebenpflicht des Vertragsverhältnisses.⁸⁹⁹ § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG hat, soweit sich der Rechnungserteilungsanspruch bereits als vertragliche Nebenpflicht ergibt, lediglich deklaratorischen Charakter. Etwas anderes gilt dann, wenn die Leistung nicht auf vertraglicher Grundlage erfolgt oder diese unwirksam ist (§ 41 Abs. 1 AO). In diesen Fällen konstituiert § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG den zivilrechtlichen Anspruch.⁹⁰⁰

⁸⁹³ Abschnitt 192 Abs. 13 Satz 1 UStR 2000 mit Hinweis auf BFH v. 13.9.1984, BStBl. II 1985, 21.

⁸⁹⁴ Statt aller Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 125; Jakob, Umsatzsteuer, § 10 Rz. 55.

⁸⁹⁵ Ausführlich hierzu § 5.B.

⁸⁹⁶ EuGH v. 3.3.1994, EuGHE 1994, 743 = UR 1994, 399.

⁸⁹⁷ Ausführlich hierzu § 5.B.4.

⁸⁹⁸ BFH v. 4.3.1982, BStBl. II 1982, 309; BGH v. 24.2.1988, NJW 1988, 2042; v. 10.11.1988, NJW 1989, 302.

⁸⁹⁹ BGH v. 11.12.1974, NJW 1975, 310; v. 14.1.1980, NJW 1980, 2710; v. 24.2.1988, NJW 1988, 2042; BFH v. 4.3.1982, BStBl. II 1982, 309; Weiß, BB 1980, 1433.

⁹⁰⁰ Vgl. Stadie in: Rau/Dürwächter, UStG, § 14 Rz. 86.

Der Erhalt der Rechnung dokumentiert die Inrechnungstellung von Steuer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.⁹⁰¹ Die Geltendmachung eines bestehenden Vorsteuerabzuges vor dem Finanzamt hängt untrennbar damit zusammen, dass der Leistungsempfänger ein Abrechnungspapier erhalten hat, das einen gesonderten Steuerausweis enthält. Damit tritt zutage, dass der bürgerlich-rechtliche Anspruch auf Rechnungserteilung sachlich dem Bereich des Zugangs zum Vorsteuerabzug zuzurechnen ist.⁹⁰² Eine vom Zivilrecht abweichende Identifikation des Leistungsempfängers läuft damit letztlich darauf hinaus, die Durchsetzbarkeit des Vorsteuerabzuges zu unterlaufen.

(3) Anknüpfung an sachenrechtliche Übertragungsakte

Wenn man den schuldrechtlichen Beziehungen nur mit der Einschränkung folgen kann, dass sie Leistenden und Leistungsempfänger soweit indizieren, soweit sie auch tatsächlich von den Vertragspartnern erfüllt werden, so könnte man meinen, dass es zumindest im Bereich der Lieferungen letztlich auf die sachenrechtliche Bereicherung ankommt. Denn sachenrechtlich bereichert ist in der Regel derjenige, der durch Einigung und Übergabe einer Sache das Eigentum erlangt hat (§ 929 Satz 1 BGB). Der sachenrechtlichen Bereicherung liegt mithin eine gewollte Vermögensmehrung des Leistungsempfängers zu Lasten des Leistenden zugrunde, was letztlich den Kern einer Leistung ausmacht.⁹⁰³

Allerdings gilt das dann nicht mehr, wenn das Bürgerliche Gesetzbuch den Eigentumsübergang nicht mehr vom Willen des ursprünglichen Eigentümers abhängig macht, sondern einen gesetzlich zwingenden Eigentumsübergang festlegt. In diesen Fällen kann nicht ohne weiteres von einer Leistung ausgegangen werden, zumindest dann nicht, wenn der gesetzliche Eigentumsübergang nicht vom Willen des ehemaligen Eigentümers flankiert wird. Angesprochen sind hiermit insbesondere die Fälle der Verbindung von Sachen mit einem Grundstück (§ 946 BGB), respektive die in der Praxis bedeutsame Fallgruppe des Bauens auf fremden Grund und Boden. Baumaßnahmen auf fremden Grund und Boden liegen vor, wenn der Besteller einer Baumaßnahme auf dem nicht in seinem oder nicht in seinem alleinigen Eigentum stehenden Grundstück ein Bauwerk errichtet. Voraussetzung ist, dass der Besteller nicht als Vertreter des Grundstückseigentümers auftritt.⁹⁰⁴ Zur Debatte steht hier, ob Bauleistungen an den Auftraggeber, gegebenenfalls weitere Leistungen an den Grundstückseigentümer oder unmittelbare

⁹⁰¹ Nach BFH v. 24.9.1987, BStBl. II 1988, 694 handelt es sich dabei nicht lediglich um eine Formalie, sondern um ein Tatbestandserfordernis des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

⁹⁰² Ebenso Weiß, UR 1989, 105 (107).

⁹⁰³ Vgl. § 3.B.3.b; vgl. auch Popitz, UStG, 2. Aufl. 1921, S. 191.

⁹⁰⁴ Schwarze, Umsatzsteuerekongress-Bericht 1985, S. 153 (175); BMF-Schreiben v. 23.7.1986, BStBl. I 1986, 432 Abschnitt A.

Leistungen des bauausführenden Unternehmers an den Grundstückseigentümer vorliegen.

Das umfangreiche BMF Schreiben⁹⁰⁵ zur Errichtung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden vom 23.7.1986 regelt dabei im wesentlichen die Weiterlieferung des Bauwerks an den Grundstückseigentümer. Auf die in der Praxis wichtige Vorfrage, wer Leistungsempfänger der Bauleistungen ist, wird nur in sehr knapper Form eingegangen.⁹⁰⁶ Die Finanzverwaltung schließt sich zutreffend der vom BFH⁹⁰⁷ entwickelten Rechtsprechung an, wonach es für die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Bauwerk nicht darauf ankommt, wer bürgerlich-rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes ist. Eine Lieferung an den Grundstückseigentümer liege schon deshalb nicht vor, weil er das Eigentum am Gebäude oder sonstigen Gegenständen der Werklieferung kraft Gesetzes (§ 946 BGB) erlangt hat.⁹⁰⁸ Dieser Eigentumsübergang ist nicht vom Willen des bauausführenden Unternehmers getragen und erfüllt mithin nicht die Voraussetzung einer Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne.⁹⁰⁹ Wenn aber keine Leistung vorliegt, so kommt auch eine Lieferung nicht in Betracht, denn die Leistung ist notwendig Obergriff zur Lieferung.⁹¹⁰ Sämtliche eine Leistung konstituierenden Merkmale müssen auch bei einer Lieferung erfüllt sein. Eine Lieferung an den Grundstückseigentümer liegt damit nicht vor.

Dogmatisch schwierig zu fassen ist allerdings, weshalb der Besteller beliefert sein soll, obwohl er gerade kein Eigentum erlangen kann. Nach hier vertretener Auffassung ist die Verschaffung von Eigentum zumindest hinreichende Bedingung, um die von § 3 Abs. 1 UStG geforderte Verschaffung der Verfügungsmacht anzunehmen.⁹¹¹ Zu klären aber ist, ob in der Eigentumsübertragung auch eine notwendige Bedingung zu sehen ist. Der BMF folgt hier einer schuldrechtlichen Betrachtung, wonach der Besteller, der die den Leistungen zugrundeliegenden Aufträge im eigenen Namen erteilt hat, Leistungsempfänger ist. Der Besteller erlange die Verfügungsmacht mit der Übergabe des fertiggestellten Bauwerks. Diese Ansicht des BMF ist in der Literatur ganz überwiegend auf Zustimmung gestoßen.⁹¹² Nach hier vertretener Auffassung ist dem BMF wohl im Ergebnis, nicht aber in der Begründung zu folgen, wonach eine Lieferung losgelöst von jeder sachenrechtlichen Zuordnung im Sinne einer tatsächlichen Handlung verstan-

⁹⁰⁵ BStBl. I 1986, 432.

⁹⁰⁶ Siehe BMF, BStBl. I 1986, Abschnitt B.

⁹⁰⁷ BFH v. 26.2.1976, BStBl. II 1976, 309 = UR 1976, 93 m. Anm. Weiß; v. 8.12.1988, BFH/NV 1990, 66; v. 24.11.1992, BFH/NV 1993, 634; v. 20.2.1997, UR 1998, 184.

⁹⁰⁸ Der BMF verweist hierzu unzutreffend auf ein Urteil des BFH v. 6.12.1979, BStBl. II 1980, 279. Im Urteilssachverhalt geht es nicht um einen Fall des gesetzlichen Eigentumsüberganges, sondern um die Frage, wann beim Verkauf eines Grundstückes die Verfügungsmacht verschafft wird, wenn der Verkäufer das Grundstück auch nach Eigentumsübertragung noch nutzt.

⁹⁰⁹ Auch Schwarze moniert, dass dem subjektiven Element des "Lieferwillens" zu wenig Bedeutung beigemessen wird, vgl. StbJb 1986/87, 153 (165).

⁹¹⁰ Dazu § 3.B.3.

⁹¹¹ Ausführlich § 3.B.3.c.(1).

⁹¹² Vorwegnehmend Schwarze, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1985, S. 153 (175); Reiß, StuW 1987, 122 (122); Rüttinger, UR 1987, 1.

den wird. Dieses Konzept wird um so brüchiger, als der BMF im o.g. Schreiben auch die Möglichkeit einer Lieferung auf Zeit - demnach einer tatsächlichen Überlassung auf Zeit - zulassen möchte.⁹¹³ Der Mieter/Pächter soll auf die Dauer des Miet-/Pachtverhältnisses beliefert sein, sofern er während dessen das Bauwerk nutzen und dessen Früchte ziehen darf, ohne dafür ein Entgelt zu entrichten. Bei konsequenter Fortführung dieses Gedankens müsste jede Überlassung eines Gegenstandes auf Zeit, also auch die Miete oder Pacht, die Annahme einer Lieferung rechtfertigen.⁹¹⁴

Reiß⁹¹⁵ dagegen möchte das Problem „Bauen auf fremden Grund und Boden“ lösen, indem er dem Besteller den Vorsteuerabzug gewährt (Argument: schuldrechtliche Leistungsbeziehungen), obwohl er gleichzeitig feststellt, dass dieser nicht beliefert sei (Argument: kein „wirtschaftliches“ Eigentum; § 39 AO). Dennoch sei es aber der Besteller, der das Bauwerk an den Grundstückseigentümer weiterliefere, und zwar in der Weise, dass in seinem Auftrag ein Dritter, nämlich der Bauhandwerker, seinem Abnehmer (Grundstückseigentümer) die Verfügungsmacht verschafft. M.E. verstrickt sich Reiß dabei in unlösbare Widersprüche: Warum bekommt der Besteller den Vorsteuerabzug, wenn er nicht beliefert ist? Woher nimmt Reiß den Auftrag, demnach der Bauhandwerker eine Leistung an den Grundstückseigentümer erbringen soll?

M.E. kann das Problem - wie kann der Besteller beliefert sein, obwohl er zu keinem Zeitpunkt Eigentümer wird? - nur gelöst werden, wenn man die zivilrechtlichen Besonderheiten hier nicht unbesehen auf das Umsatzsteuerrecht überträgt. Die in § 946 BGB angeordnete Rechtsfolge tritt unabhängig von der Willenslage der beteiligten Parteien ein.⁹¹⁶ Damit scheidet der Begriff der Leistung ohnehin aus, da er ein vom Menschen bewusst gesteuertes Verhalten voraussetzt.⁹¹⁷ Der gesetzliche Eigentumsübergang ist somit für umsatzsteuerliche Zwecke aus den Leistungsbeziehungen auszublenden. Vielmehr drückt sich in der schuldrechtlichen Anspruchslage zwischen Besteller und Bauhandwerker aus, dass die Bauleistungen nach dem Willen der Parteien zunächst an den Besteller erbracht werden sollen. Ansonsten wäre dieser wohl auch nicht bereit, ein Entgelt zu bezahlen. Letztlich kann es für die Besteuerung auch keinen Unterschied machen, ob der Werkunternehmer zuerst sein Material übereignet (§ 929 Satz 1 BGB) und sodann einbaut (kein Fall des § 946 BGB) oder ob er das Material ohne vorweggehende Übereignung einbaut (Fall des § 946 BGB).

Erst im zweiten Schritt, der Weiterlieferung an den Grundstückseigentümer, spielt der gesetzliche Eigentumsübergang auch für das Umsatzsteuerrecht eine Rolle. Dem Besteller ist es sehr wohl bewusst, dass er den Grundstückseigentümer mit den Bauleistungen, sofern diese nicht nur Scheinbestandteil sind (§ 95 BGB), zu seinem Nachteil bereichert. Es ist ihm bewusst, dass das Eigentum an

⁹¹³ Siehe BMF, BStBl. I 1986, 432 (Tz. C.II.2.).

⁹¹⁴ Zur Kritik auch Reiß, StuW 1987, 122 (123 ff.); Rüttinger, UR 1987, 1 (2).

⁹¹⁵ StuW 1987, 122 (122, 123).

⁹¹⁶ Hierzu Staudinger-Wiegand, BGB, Vorbem. zu §§ 946 ff. Rz. 3; MünchKomm-Quack, BGB, § 946 Rz. 5.

⁹¹⁷ Siehe § 3.B.3.b.

dem Bauwerk auf den Grundstückseigentümer übergeht. Dieses Bewusstsein drückt sich nicht zuletzt in der schuldrechtlichen Abrede aus, nach der sich der Besteller die Nutzung des Bauwerkes oder die Erstattung der Baukosten hat zusichern lassen. Damit erscheint entgegen der Auffassung des BMF⁹¹⁸ die Annahme einer Weiterlieferung im Zeitpunkt der Lieferung des Bauwerks durch den Besteller grundsätzlich zwingend.⁹¹⁹ Der Nutzung des Bauwerkes durch den Besteller liegt dann konsequenter Weise eine sonstige Leistung des Grundstückseigentümers zugrunde, die in den schuldrechtlichen Abmachungen ihre Grundlage findet. Fraglich allerdings kann im Einzelfall sein, welches Entgelt der Hinlieferung und der Rückleistung jeweils gegenüber steht. Dies ist völlig unproblematisch, wenn der Grundstückseigentümer dem Besteller die Herstellungskosten ersetzt und ihm für die Nutzung eine Miete berechnet.⁹²⁰ Nutzt dagegen der Besteller der Baumaßnahme das auf eigene Kosten errichtet Bauwerk, ohne hierfür eine Miete oder Pacht zu bezahlen⁹²¹, so handelt es sich um einen Tauschumsatz im Sinne des § 3 Abs. 12 UStG. Leistung und Gegenleistung finden hier derart ihre Entsprechung, dass der Duldung der Bebauung und Nutzungsüberlassung des Bauwerkes durch den Grundstückseigentümer der Eigentumsübergang gegenübersteht.⁹²² Diese Leistungsbeziehungen werden unterschlagen, wenn man mit der Auffassung des BMF⁹²³ einen Leistungsstillstand annimmt. Der Besteller ist nicht deshalb zur Nutzung des Bauwerkes befugt, weil er es bezahlt hat, sondern aufgrund einer schuldrechtlichen Abrede mit dem Grundstückseigentümer.

Abschließend lässt sich damit feststellen, dass, zumindest nach hier vertretener Auffassung, die Zurechnungsfrage beim Empfänger einer Lieferung grundsätzlich nach der sachenrechtlichen Zuordnung des Gegenstandes vorzunehmen ist. Dieser Grundsatz kann jedoch dann nicht mehr gelten, wenn das Bürgerliche Recht Eigentumsübertragungen in Abweichung des § 929 BGB festschreibt oder verwehrt. So kann der gesetzliche Eigentumsübergang durch Verbindung, Vermischung oder Verarbeitung dann nicht zu einer Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG führen, wenn der Eigentumsübergang nicht durch den Willen des „Lieferers“ flankiert wird. Andererseits dürfen auch zivilrechtliche Wertungen, die einen rechtmäßigen Eigentumsübergang versagen - etwa bösgläubiger Erwerb vom Nichtberechtigten (§§ 932 BGB ff.) - nicht dazu führen, eine Lieferung nicht anzunehmen. Diese Wertung wird schon durch die §§ 40, 41 AO vermittelt.

⁹¹⁸ BMF, BStBl. I 1986, 432 (Abschnitt C.II.2. u. 3.).

⁹¹⁹ Ebenso BFH v. 10.9.1959, BStBl. III 1959, 293; v. 20.3.1964, BStBl. III 1964, 292; v. 24.7.1969, BStBl. II 1970, 71; vgl. auch Rau, JbFStR 1984/85, 228; Schmidt, UR 1975, 169 (173); a.A. BFH v. 24.11.1992, BFH/NV 1993, 634 = UR 1994, 76; v. 20.2.1997, UR 1998, 184; Schwarze, StbJb 1986/87, 153 (164); ders., Umsatzsteuerkongress-Bericht 1985, 153 (175); Reiß, StuW 1987, 122; Rüttinger, UR 1987, 1 (2 f.).

⁹²⁰ Im Ergebnis ebenso BMF, BStBl. I 1986, 432 (Abschnitt C.II.1. u. E.II.).

⁹²¹ Vgl. BMF, BStBl. I 1986, 432 (Abschnitt C.II.2.).

⁹²² Ebenso Weiß, UR 1987, 75 (77).

⁹²³ So aber BMF, BStBl. I 1986 (Abschnitt C.II.2.).

(4) Wirtschaftliche Zurechnung von Vorleistungen

(a) *Tatsächliche Vorgänge als Substrat der Besteuerung*

Voraussetzung für die schuldrechtliche Bestimmung des Leistungsempfängers ist jedoch, dass die Leistung auch tatsächlich an diesen erbracht wird. Wird die Leistung an einen anderen erbracht, als an den schuldrechtlichen Leistungsgläubiger, so ist der andere (Dritte) Leistungsempfänger.⁹²⁴ Die Person des Leistungsempfängers richtet sich dann nicht mehr nach der zivilrechtlichen Anspruchslage, sondern nach der tatsächlichen Erfüllung. Der BFH⁹²⁵ zieht diesen Schluss aus der Ausrichtung des Umsatzsteuerrechts, welches die Besteuerung tatsächlicher wirtschaftlicher Vorgänge im Auge habe.

Tatsächlich muss das Umsatzsteuerrecht den wirtschaftlichen Leistungsbeziehungen folgen, sofern diese von der schuldrechtlichen Ausgangslage abweichen. So wie es auch beim Leistungstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG auf eine Leistung tatsächlicher Art ankommt und nicht auf eine schuldrechtliche Verpflichtung, so kommt es beim Kompensationstatbestand des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG natürlich auch darauf an, dass tatsächlich eine Leistung in Empfang genommen wurde. Die Abzugsberechtigung hier an die zivilrechtliche Auftraggeberstellung zu knüpfen, hieße, so zutreffend Stadie⁹²⁶, den Sinn des § 15 UStG zu verkennen. Der Zweck des Vorsteuerabzuges verlangt die Entlastung des Unternehmers, wenn er mit Umsatzsteuer belastet ist, die auf Leistungen ruht, die er in seinem Unternehmen verwendet. Belastet ist unabhängig von der zivilrechtlichen Gestaltung derjenige, der die Leistungen empfängt und dafür die Aufwendungen trägt. Die schuldrechtliche Ausgangslage kann hierfür natürlich nur indizielle Funktion haben. Werden die schuldrechtlichen Ansprüche jedoch konsequent erfüllt, so muss sich auch das Umsatzsteuerrecht daran halten. Letztlich bekennt sich damit auch der BFH zu einer wirtschaftlichen Identifizierung des Leistungsempfängers. Wirtschaftliche Zurechnung bedeutet dabei allerdings nicht, dass Umsätze einem anderen als dem tatsächlichen Leistungsempfänger zuzurechnen sind, etwa weil sie diesen im weiteren Sinne wirtschaftlich betreffen. Leistungsbezüge eines Treuhänders können nicht dem Treugeber den Vorsteuerabzug vermitteln, sondern nur dem Treuhänder selbst.⁹²⁷

Wirtschaftliche Zurechnung bedeutet insofern bei Lieferungen eine grundsätzliche

⁹²⁴ Ebenso BFH v. 1.6.1989, BStBl. II 1989, 677 (679); FG Münster v. 14.11.1995 (rkr), UR 1996, 308; Wenzel in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 227; ebenso Abschnitt 192 Abs. 13 Sätze 3-5 UStR 2000.

⁹²⁵ BFH v. 1.6.1989, BStBl. II 1989, 677 (679).

⁹²⁶ DSzJG Bd. 13 (1990), 179 (182).

⁹²⁷ Gl. A. FG Münster v. 14.11.1995 (rkr), UR 1996, 308; FG Schleswig-Holstein v. 13.7.1977 (rkr), EFG 1977, 570; FG des Saarlandes v. 4.11.1994 (rkr), EFG 1995, 351; BGH v. 12.12.1996, UR 1997, 427; a.A. Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Anm. 135 in Anlehnung an Giesberts im selben Kommentar, § 3 Anm. 275.

deutet insofern bei Lieferungen eine grundsätzliche Anknüpfung an die sachenrechtliche Übereignung des Liefergegenstandes. Bei sonstigen Leistungen ist derjenige Leistungsempfänger, an den die Leistung tatsächlich erbracht wird.

Dennoch hat der BFH wiederholt den Vorsteueranspruch des tatsächlichen Leistungsempfängers unter dem Hinweis auf den anderslautenden zivilrechtlichen Auftraggeber versagt. So soll z.B. bei Inauftraggabe einer Leistung durch einen Gesellschafter im eigenen Namen statt durch die Gesellschaft nicht diese zum Abzug der Vorsteuer berechtigt sein, obgleich sie die Rechnung bezahlt hat und die Leistung für ihr Unternehmen nutzt.⁹²⁸ Ebenso judiziert der BFH, wenn ein Ehegatte eine Leistung für den anderen Unternehmerehegatten für dessen Unternehmen besorgt.⁹²⁹ In allen Fällen versagt der BFH den Vorsteuerabzug, allerdings mit unterschiedlicher Begründung. Einmal verweist er auf den in der Rechnung angegebenen Adressaten der Leistung, welcher vom tatsächlichen Leistungsempfänger abweicht. Wegen des das Umsatzsteuerrecht beherrschenden Prinzips der Formstrenge sei ein Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers nur aus einer eindeutig auf ihn ausgestellten Rechnung zulässig.⁹³⁰ Einandermal beharrt der BFH auf dem Grundsatz, eine Lieferung oder sonstige Leistung wird grundsätzlich an diejenige Person im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, welches dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt und verpflichtet ist.⁹³¹ Es stellt sich schon die Frage, welche Bedeutung der BFH der oben beschriebenen wirtschaftlichen Zurechnung auf der Seite des Leistungsempfängers überhaupt zumisst. Man kann hier aber auch einen eindeutigen Widerspruch in der Rechtsprechung sehen.⁹³² Dennoch bleibt das Problem bestehen, dass bei wirtschaftlicher Zurechnung von Eingangsleistungen der Leistungsempfänger vom (zivilrechtlichen) Rechnungsadressaten abweicht.

(b) Problem: Auseinanderfallen der Leistungsempfänger im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG und des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStG

Die nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abziehbare Vorsteuer muss grundsätzlich „in Rechnungen im Sinne des § 14 (UStG)“ ausgewiesen sein. § 14 Abs. 4 UStG definiert: „Rechnung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter über eine Lieferung oder sonstige Leistung gegenüber

⁹²⁸ BFH v. 13.9.1984, BStBl. II 1985, 21; v. 1.8.1985, BFH/NV 1986, 121; v. 3.5.1989, BFH/NV 1990, 331; v. 23.8.1988, BFH/NV 1989, 269 = UR 1989, 384; ebenso FG Nürnberg v. 8.3.1994 (rkr), UR 1995, 226.

⁹²⁹ BFH v. 1.8.1985, BFH/NV 1986, 121; v. 29.1.1987, BFH/NV 1987, 404 = UR 1987, 364; v. 26.11.1987, BStBl. II 1988, 158.

⁹³⁰ BFH v. 3.5.1989, BFH/NV 1990, 331; v. 5.10.1995, UR 1996, 198.

⁹³¹ BFH v. 13.9.1984, BStBl. II 1985, 21; v. 26.11.1987, BStBl. II 1988, 158.

⁹³² Ebenso Horn, UR 1989, 237 (238); Stadie, UR 1986, 137 (139).

dem Leistungsempfänger abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde⁹³³ im Geschäftsverkehr bezeichnet wird.“ Rechnungen im Sinne des § 14 UStG müssen neben Angaben über Art und Umfang sowie Zeitpunkt der Leistung, Name und Anschrift des leistenden Unternehmers, dem Entgelt und dem darauf entfallenden Steuerbetrag auch Angaben über den Namen und die Anschrift des Leistungsempfängers enthalten (§ 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1-6 UStG). Fraglich allerdings ist, welche Bedeutung der Rechnung und ihrer einzelnen Elemente für den Vorsteuerabzug zukommt. Konkret formuliert geht es hier um die Frage, ob der den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG begehrende Leistungsempfänger zwingend als Leistungsempfänger im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStG in der Rechnung benannt sein muss.

Um Klarheit über diese Frage zu erlangen, muss man sich zuerst die Bedeutung der Rechnung an sich im Umsatzsteuerrecht klarmachen. Warum verlangt der Gesetzgeber die Inrechnungstellung von Steuer und warum verlangt er inhaltlich die Angaben des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1-6 UStG? Stadie⁹³⁴ meint, an der Fragestellung würde sich prinzipiell nichts ändern, wenn nur die Angabe des Steuersatzes gefordert wäre. Die Notwendigkeit der schriftlichen Abrechnung ergebe sich lediglich aus der Existenz verschiedener Steuersätze (§§ 12 Abs. 1 und 2, 24 Abs. 1 UStG) sowie aufgrund von Steuersatzerhöhungen. Bei unterschiedlicher Einschätzung des Umsatzes durch die Beteiligten entstünde die Gefahr des Ungleichgewichtes zwischen abgeführter Steuer und Vorsteuerabzug. Der Zweck des gesonderten Steuerausweises liege folglich darin, dass der leistende Unternehmer die Höhe des möglichen Vorsteuerabzuges bestimmt. Hierin ist Stadie sicherlich zuzustimmen. Nicht zuletzt die Regelungen des § 14 Abs. 2 und 3 UStG zeigen deutlich, wie das Gleichgewicht zwischen Steuer und Vorsteuer hergestellt werden soll, indem zu hoch oder zu Unrecht ausgewiesene Steuer geschuldet wird. Dennoch scheint die von Stadie unausgesprochene Behauptung, sämtliche Angaben, die nicht den gesonderten Steuerausweis betreffen, seien Beiwerk und damit rechtlich zu vernachlässigen, zu weit gegriffen. Die Rechnung soll aus steuerlichen Gründen bestimmte, die Leistungsbeziehungen kennzeichnende Daten vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger übermitteln. Die vom leistenden Unternehmer zu erteilende Rechnung ist keine Willenserklärung, sondern größtenteils eine Wissenserklärung hinsichtlich der Bezeichnung des leistenden Unternehmers, des Leistungsempfängers, des Leistungsgegenstandes, des Zeitpunktes der Leistung. Bezüglich der Rechnungsausstellungsberechtigung des leistenden Unternehmers und der Steuerbarkeit des Umsatzes, des umsatzsteuerrechtlichen Entgelts sowie des anzuwendenden Steuersatzes und des sich daraus ergebenden gesondert auszuweisenden Steuerbetrages enthält die erteilte Abrechnung die Rechtsansichten des Ausstellenden.⁹³⁵

⁹³³ Zum Begriff der Urkunde vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 97 AO Rz. 2; Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 97 AO Rz. 3.

⁹³⁴ Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Anm. 29 f.

⁹³⁵ Ebenso Weiß, BB 1980, 1433 (1436); Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Anm. 29 f.

Eine andere Ansicht, die der Rechnung im Ergebnis die Funktion eines konstitutiven Berechtigungspapieres beimessen will, mit dessen Innehabung der Anspruch auf Vorsteuer stünde und fiele, überschätzt deren Bedeutung. Der BGH⁹³⁶ sieht in dem gesonderten Ausweis der Steuer die Erklärung des Ausstellers gegenüber dem für den Leistungsempfänger zuständigen Finanzamt, dass er die Steuer an sein Finanzamt abgeführt habe oder abführen wird. Der gesonderte Steuerausweis wirke mithin wie eine wertpapierrechtliche Deckungszusage.⁹³⁷ Diese Auffassung verkennt, dass der Aussteller der Rechnung, von den Sonderfällen des § 14 Abs. 2 und 3 UStG abgesehen, die Steuer nicht ihres Ausweises wegen schuldet, sondern weil er den Tatbestand erfüllt hat, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Die unterstellte Deckungszusage kann dem Steuerausweis insoweit nicht beigemessen werden.⁹³⁸

Als Datenträger steht die Rechnung in einer ausschließlich dienenden Funktion. Die wirkliche Rechtslage soll und muss sich in ihr widerspiegeln, wenn das System der Allphasenbruttobesteuerung mit Vorsteuerabzug funktionieren soll. Die wirkliche Rechtslage ist also vorgreiflich, die Rechnung hat die Aufgabe, diese richtig zu beschreiben. Damit kommt den Angaben in der Rechnung lediglich eine Indizfunktion zu, d.h., ob die Leistung tatsächlich für die angegebene Person erbracht wurde, ergibt sich nicht zwingend aufgrund der Rechnung.⁹³⁹ Leistungsempfänger im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStG ist immer derjenige, der zivilrechtlich die Leistung als Vertragspartner oder aufgrund eines öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnisses fordern kann. Davon zu unterscheiden ist der Leistungsempfänger im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG, in dessen Unternehmen die Leistung tatsächlich eingegangen ist und der die Gegenleistung entrichtet hat. Die Ausrichtung des Umsatzsteuerrechts auf die Besteuerung tatsächlicher wirtschaftlicher Vorgänge gebietet es, die Bestimmung des Leistungsempfängers nach wirtschaftlichen Kriterien vorzunehmen.⁹⁴⁰ Wird unter Missachtung der zivilrechtlichen Anspruchslage die Leistung tatsächlich an einen anderen erbracht, so differieren zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Leistungsempfänger. Das eigentliche Problem besteht demnach darin, ob der Vorsteuerabzug an dieser Formalität scheitern muss. Der BFH bekennt sich hier zu einem strengen Formzwang. Umsatzsteuerlich ergebe sich eine gewisse Formstrenge bei der Beurteilung von Leistungsbeziehungen daraus, dass der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers nur mit Hilfe einer auf ihn erkennbar ausgestellten Abrechnung mit Steuerausweis erfolgen kann.⁹⁴¹ Er entschärft das Problem allerdings insoweit, als

⁹³⁶ Urteil v. 10.11.1988, NJW 1989, 302 (302 r. Sp.)

⁹³⁷ FG Niedersachsen v. 27.8.1974 (Rev.), EFG 1975, 45; bestätigt durch BFH v. 21.5.1987, BFHE 150, 90 = BStBl. II 1987, 652.

⁹³⁸ Ebenso Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Anm. 28; ebenso Weiß, BB 1980, 1433 (1436).

⁹³⁹ BFH v. 1.6.1989, BStBl. II 1989, 677 (679); v. 3.5.1989, BFH/NV 1990, 331.

⁹⁴⁰ BFH v. 1.6.1989, BStBl. II 1989, 677 (679).

⁹⁴¹ Siehe hierzu auch BFH v. 26.11.1987, BStBl. II 1988, 158 (160); v. 5.10.1995, UR 1996, 198 (199 f.); noch deutlicher das FG Münster v. 14.11.1995 (rkr), UR 1996, 308: "Das die Umsatzsteuer beherrschende Prinzip der Formstrenge läßt nur einen Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers aus einer eindeutig auf ihn ausgestellten Abrechnung zu."

er die Möglichkeit einer Vertragsumstellung einräumt, um den Vorsteuerabzug zu sichern.⁹⁴²

Stadie⁹⁴³ hingegen möchte es grundsätzlich ausreichen lassen, wenn in der Rechnung abweichend vom tatsächlichen Leistungsempfänger der zivilrechtliche Vertragspartner als Empfänger der Leistung angegeben ist. § 14 Abs. 1 Satz 1 2. Alt. UStG könne dem zur Rechnungsausstellung Verpflichteten nur solche Erklärungen abverlangen, die seinen Wissensbereich betreffen. Der Umfang der zivilrechtlichen Einklagbarkeit der Rechnung bestimme mithin das, was umsatzsteuerlich als Rechnungsinhalt für Zwecke des Vorsteuerabzuges gefordert werden kann.

M.E. muss zwischen beiden Ansichten ein Mittelweg in Betracht gezogen werden, um der Dokumentations- und Belegfunktion der Abrechnung tatsächlich gerecht zu werden. Reduziert man den Zweck der schriftlichen Abrechnung auf die Mitteilung der Rechtsansicht des Ausstellers über die Höhe des maßgeblichen Steuersatzes, so trifft man damit m.E. zwar den materiellen Kern der Rechnung im System der Umsatzsteuer. Der Zweck der Rechnung liegt offensichtlich aber auch darin, als Hilfsmittel im umsatzsteuerlichen Massenrecht für Klarheit und wirksame Kontrollen zu dienen. § 31 Abs. 1 UStDV lässt deshalb zu, dass einzelne Angaben anstatt in der Rechnung in anderen Unterlagen enthalten sein können, sofern eine leichte Nachprüfbarkeit gewährleistet ist. Auch gemeinschaftsrechtlich verdeutlicht sich dies, indem Art. 22 Abs. 8 der 6. RL-EG erlaubt, zusätzliche Angaben in der Rechnung vorzusehen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden. Es ist realiter kein Problem, eine formell ordnungsgemäße Rechnung zum Vorsteuerabzug vorzulegen, ohne dass eine Leistung bezogen wurde oder dass eine Rechnung über eine Leistung vorgelegt wird, die von einem Nichtsteuerpflichtigen stammt, der demnach auch nicht zur Inrechnungstellung von Umsatzsteuer befugt ist. Erforderlich ist deshalb, dass in der Rechnung Angaben tatsächlicher Art enthalten sind, die eine Identifizierung der Leistung und des Leistungsweges ermöglichen.⁹⁴⁴ § 31 Abs. 2 UStDV bestimmt deshalb, dass es den Anforderungen des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 1 und 2 UStG genügt, wenn sich aufgrund der in der Rechnung aufgenommenen Bezeichnung der Name und die Anschrift des Leistenden und des Leistungsempfängers eindeutig feststellen lassen.

Unzureichende Beachtung findet m. E. auch die Risikoverteilung des Fiskus, wenn man auf beiden Seiten, der des Leistenden und der des Leistungsempfängers, die gleichen formalen Anforderungen stellt. Sofern aufgrund äußerer erkennbarer Tatsachen feststeht, dass Leistungen tatsächlich in ein Unternehmen eingegangen sind und der Unternehmer die Kosten hierfür getragen hat, liegt das Risiko des Fiskus lediglich darin, dass die vom Unternehmer entrichtete Umsatz-

⁹⁴² BFH v. 1.6.1985, BFH/NV 1986, 121 (122); ebenso BFH v. 29.1.1987, BFH/NV 1987, 404 = UR 1987, 364. Problematisch kann hier natürlich im Einzelfall sein, dass der leistende Unternehmer der Vertragsumstellung zustimmen muß.

⁹⁴³ Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Anm. 138; ders., Das Recht des Vorsteuerabzuges, S. 111.

⁹⁴⁴ BFH v. 21.1.1993, BFHE 170, 283 = BStBl. II 1993, 384 = UR 1993, 196 m. Anm. Weiß.

steuer vom Leistenden auch tatsächlich an das Finanzamt abgeführt wird. Der Zweck der Rechnung liegt folglich auch darin, als Hilfsmittel bei der Besteuerung des leistenden Unternehmers zu fungieren.⁹⁴⁵ Darüber hinaus wirkt die erteilte Rechnung zugleich als Zwang, wegen der Gefahr der Kontrollmitteilung, den Umsatz gegenüber dem eigenen Finanzamt erklären zu müssen. An die genaue Bezeichnung des leistenden Unternehmers sind aus diesen Gründen höhere Anforderungen zu stellen, als an die Bezeichnung des Leistungsempfängers. Der Fiskus muss sich nicht tatsächlich Sorge darum machen, dass der Empfänger einer Leistung den Vorsteuerabzug tatsächlich geltend macht. Zwar ist verständlich, dass der BFH hier keine Dämme einreißen möchte. Die geforderte Formstrenge des BFH schießt über die Belegfunktion der Rechnung aber in den Fällen weit hinaus, in denen trotz Ausweises des zivilrechtlichen Leistungsempfängers der tatsächliche Empfänger ohne größeren Aufwand nachvollzogen werden kann.

(c) *Anmerkung zur umsatzsteuerlichen Einlage*

Der innere Grund dafür, weshalb sich der BFH für die Gewährung des Vorsteuerabzuges so sehr an formale Voraussetzungen klammert, liegt m.E. nicht darin, dass er diese tatsächlich für unabdingbar hält. Vielmehr liegt das Problem in einer materiellen Vorfrage des Umsatzsteuerrechtes begründet: der Einlage von Wirtschaftsgütern in das Unternehmen. Während das Gesetz für den Fall einer Entnahme eine Vorsteuerkorrektur mit den Tatbeständen des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Lit. a UStG und § 15a UStG anordnet, ist für den umgekehrten Fall einer Einlage eines bislang nicht unternehmerisch genutzten Gegenstandes keine explizite Regelung für die Nachholung des Vorsteuerabzuges zu finden. Auch eine partielle Berücksichtigung eines sog. „Vorsteuerrestes“ in analoger Anwendung des § 15a UStG, wie sie in der Literatur⁹⁴⁶ vielfach gefordert wurde, hält der EuGH⁹⁴⁷ unter Berufung auf Art. 17 und 20 der 6. RL-EG für nicht vertretbar. Das Recht des Vorsteuerabzuges (Art. 17 der 6. RL-EG) könne nur entstehen, wenn eine Person in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze erwirbt. Dagegen entsteht kein Recht, wenn der Steuerpflichtige Gegenstände für private Zwecke verwendet. Die Überschrift des Art. 20 Abs. 2 6. RL-EG - „Berichtigung der Vorsteuerabzüge“ - liest der EuGH so, dass Art. 20 Abs. 2 6. RL-EG Vorsteuerbeträge nur berichtigen, nicht aber entstehen lassen

⁹⁴⁵ Ebenso BFH v. 7.10.1987, BStBl. II 1988, 34; Schwakenberg, UR 1985, 135 (136); a.A. BFH v. 24.9.1987, BStBl. II 1988, 688 (692); v. 24.9.1987, BStBl. II 1988, 694 (698); Korn, KÖSDI 1984, 5326 (5328).

⁹⁴⁶ Statt vieler Crezelius, Steuerrecht II, § 28 Rz. 15; Lechner, DStJG Bd. 13 (1990), S. 39 (53 ff.); Probst, DStJG Bd. 13 (1990), S. 137 (162 f.); Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 137; Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges, S. 244 f.; ders., DStJG Bd. 13 (1990), S. 179 (193 ff.); ders. in: Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Anm. 153; Theisen, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1988/89, S. 139 (163); Walden, Die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer, S. 204, 207.

⁹⁴⁷ EuGH v. 11.7.1991, EuGHE 1991, 3795 = UR 1991, 291 m. Anm. Widmann.

könne.⁹⁴⁸ Stadie⁹⁴⁹ hält die restriktive Auslegung der Art. 17 und 20 der 6. RL-EG durch den EuGH für die nationale Anwendung des § 15a UStG für überwindbar, da die EG-Norm einer Auslegung nationalen Rechts zugunsten des Bürgers nicht entgegenstünde. Damit wendet sich Stadie gegen anerkannte Grundsätze richtlinienkonformer Auslegung, wonach die nationalen Gerichte bei der Anwendung des nationalen Rechts die Auslegungen des EuGH zu den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts zu beachten haben.⁹⁵⁰ Die steuersystematisch verfehlte Auslegung des EuGH zu revidieren, bleibt damit zwingend dem Richtliniengeber überlassen.⁹⁵¹

Um zum Ausgangspunkt zurückzukommen, ist es um so unzufriedenstellender, wenn der BFH an die Zurechnung von Eingangsleistungen zu einem Unternehmer und damit den „direkten Weg in dessen Unternehmen“ dann noch strenge formale Anforderungen stellt, die den Unternehmer zu einer „vorsteuer-schädlichen“ Einlage zwingen. Anstatt der Systematik des Umsatzsteuerrechts in dessen Anwendung gerecht zu werden, werden die Fehler im System durch die Rechtsprechung des BFH noch hervorgehoben und zur Geltung gebracht.

c) Kritik an der Rechtsprechung

Der größte Vorwurf ist der Rechtsprechung dahingehend zu machen, dass sie es fast 20 Jahre nach Einführung des Nettoallphasensystems nicht geschafft hat, eindeutige Kriterien herauszuarbeiten, nach denen der Leistungsempfänger im Sinne des § 15 UStG zu ermitteln ist. Statt dessen wiederholen die Richter gebetsmühlenartig, dass es in erster Linie auf die schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen ankomme, um die am Leistungsaustausch beteiligten Personen zu identifizieren. Werde die Leistung aber unter Missachtung des schuldrechtlichen Anspruchsverhältnisses an einen anderen als den Leistungsgläubiger erbracht, so könne der Dritte Leistungsempfänger sein.⁹⁵² Es stellt sich schon die Frage, warum die Richter hier den Konjunktiv verwenden. Um dem Entlastungsprinzip des Vorsteueranspruches Geltung zu verleihen, muss der Dritte als Leistungsempfänger angesehen werden, wenn er die Leistung tatsächlich empfängt und die Gegenleistung hierfür trägt.

Auffallend ist vor allem die profiskalische Argumentation des BFH, wenn es darum geht, den Leistungsempfänger auszumachen. Wird die Leistung von einem Dritten in Auftrag gegeben, aber von einem Unternehmer tatsächlich für sein Unternehmen verwendet und von diesem auch bezahlt, so beharrt der BFH auf seinem Grundsatz, der Leistungsempfänger ermittle sich nach der schuldrechtlichen Anspruchslage. Die Urteile zu Unternehmerehegatten, die für das Unter-

⁹⁴⁸ EuGH v. 11.7.1991, EuGHE 1991, 3795 = UR 1991, 291 (Tz. 11).

⁹⁴⁹ Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Anm. 153.

⁹⁵⁰ Siehe hierzu Birkenfeld, UR 1989, 329 (336); ders., StuW 1998, 55 (64); vgl. BVerfG v. 13.11.1987, HFR 1988, 119.

⁹⁵¹ Ebenso Dziadkowski, DStR 1992, 742 (745).

⁹⁵² So BFH v. 1.6.1989, BStBl. II 1989, 677.

nehmen ihrer Gatten eine Leistung in Auftrag geben, sind legion.⁹⁵³ Andererseits scheut sich der BFH aber nicht, den Leistungsempfänger nach dem Prinzip einer wirtschaftlichen Zurechnung auszumachen, um den Vorsteuerabzug dann wegen einer unzureichenden formalen Abrechnung zu versagen.⁹⁵⁴ Die Rechtsprechung stellt sich mit diesem links-rechts-Kurs eindeutig gegen das oberste Ziel der Umsatzsteuer, im unternehmerischen Bereich neutral zu wirken. Die Teleologie der Umsatzsteuer wird ganz offensichtlich untergraben. Die engen Maßstäbe, die die Rechtsprechung an die Geltendmachung des Vorsteueranspruches legt, sind im Ergebnis um so bedenklicher, als die nationale wie die europäische Judikative den Vorsteueranspruch im Wege der Einlage eines Wirtschaftsgutes in das Unternehmen versagt. Unachtsamkeiten beim Bezug von Leistungen wirken sich demnach definitiv als Vorsteuerkosten für den Unternehmer aus. Letztlich trägt diese der Verbraucher, sofern dem Unternehmer die verdeckte Überwälzung gelingt. Es offenbart sich damit ganz deutlich, wie sehr die Rechtsprechung immer noch der Denkweise des überkommenen Bruttobesteuerungssystems anhaftet, wenn sie verkennt, zu welcher systemfremden Belastungen es im Umsatzsteuerrecht kommt, wenn Leistungsbeziehungen jenseits des Zwei-Personen-Verhältnisses am Formalismus des Umsatzsteuerrechts scheitern.

§ 8 Vorsteuerabzug beim Auseinanderfallen von Eingangs- und Ausgangsleistungen

A. Problembeschreibung

1. Fallgruppen

Im folgenden ist ein Bereich angesprochen, der in der Praxis von besonderer Bedeutung ist, dessen umsatzsteuerliche Behandlung jedoch erhebliche Probleme aufwirft. Zur Veranschaulichung dienen folgende einfache Beispiele:

Zwei voneinander unabhängige gewerbliche Unternehmen beschließen, ein Grundstück zu erwerben um es gemeinsam zu bebauen. Das Bauwerk, eine Lagerhalle, wird von beiden Unternehmen gemeinsam genutzt. Damit entsteht folgendes Vorsteuerproblem: Leistungsempfänger ist bei vorstehender Gestaltung die Gesellschaft Bürgerlichen Rechts, bestehend aus den beiden Unternehmen. Diese Gesellschaft erbringt jedoch selber keine Außenumsätze und ist deshalb nicht umsatzsteuerlicher Unternehmer. Die beteiligten Unternehmen sind zwar Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und damit potentiell vorsteuerabzugsberechtigt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Bei ihnen scheiterte der Vorsteu-

⁹⁵³ BFH v. 26.11.1987, BStBl. II 1988, 118; v. 26.11.1987, BStBl. II 1988, 158; v. 15.10.1995, UR 1996, 198; Horn, UR 1999, 270 mit Nachweisen aus der aktuellen Rechtsprechung der Finanzgerichte; vgl. auch BFH v. 13.9.1984, UR 1985, 35 zum Leistungsbezug von Gesellschafter/Gesellschaft.

⁹⁵⁴ BFH v. 1.6.1989, BStBl. II 1989, 677.

erabzug nach der überkommenen Rechtsprechung des BFH⁹⁵⁵ allerdings daran, dass sie nicht Leistungsempfänger sind, sondern die GbR.

Aber auch der umgekehrte Fall ist denkbar und bereits entschieden.⁹⁵⁶ Dem zitierten Urteil liegt ein Sachverhalt zugrunde, in dem sich Eigentümer von Ferienhäusern in einem Ferienpark zusammenschlossen, um ihre Ferienhäuser gemeinschaftlich zu vermieten. Sie gründeten zu diesem Zweck eine GbR mit dem Zweck der einheitlichen Wahrnehmung der fremdenverkehrlichen Nutzung der Ferienhäuser. Die Wahrnehmung der Rechte der Gesellschafter, die Ausführung der Gesellschafterbeschlüsse sowie die Vertretung und Geschäftsführung der GbR waren demselben Treuhänder übertragen. Die GbR schloss mit einer GmbH einen Gästevermittlungs- und Betreuungsvertrag. Es wurden Vermietungsverträge mit Touristikunternehmen durch die GbR abgeschlossen. Der BFH war in vorstehendem Sachverhalt der Auffassung, das Finanzamt hätte die Veranlagung der Klägerin, einer Ferienhauseigentümerin, zurecht abgelehnt. Die Vermietungsumsätze seien von der GbR ausgeführt, weshalb dieser und nicht der Klägerin die Unternehmereigenschaft zuzusprechen sei. Die Klägerin konnte demzufolge auch die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer bei Errichtung des Ferienhauses nicht als Vorsteuer abziehen.

Das Urteil steht im diametralen Widerspruch zum Urteil des Finanzgerichtes Münster⁹⁵⁷ vom 9.6.1982, sowohl vom Ergebnis als auch von der Begründung. Die Richter des Finanzgerichtes Münster hatten über einen identischen Sachverhalt zu entscheiden und erkannten den Vorsteuerabzug der Ferienhauseigentümer an. Dieses umsatzsteuerrechtliche Ergebnis erkannte das Finanzgericht Münster offenbar als so zwingend, dass die Richter die Begründung hierzu ausdrücklich offen ließen. Es sei dahingestellt, ob die Vermietungsumsätze der GbR den Ferienhauseigentümern unmittelbar zuzurechnen waren (sog. Einunternehmertheorie⁹⁵⁸) oder ob die Ferienhauseigentümer im Sinne einer Leistungskommission⁹⁵⁹ inhaltsgleiche Vermietungsleistungen an die GbR erbrachten. Auch der BFH⁹⁶⁰ vollzieht zu nahezu identischem Sachverhalt jüngst eine Kehrtwende, indem er einen Leistungsaustausch zwischen Ferienhauseigentümern und GbR, hilfsweise im Wege der Leistungskommission, annimmt.

Stadie⁹⁶¹ stellt in einer kritischen Urteilsanmerkung zum BFH-Urteil v. 18.3.1988 noch zwei weitere Lösungsvarianten zur Diskussion. Er ermahnt den V. Senat zu einer Auseinandersetzung mit seiner eigenen Rechtsprechung⁹⁶² zum sog. „ausgelagerten Umsatz“. Darüber hinaus möchte Stadie es entgegen der grundsätzlichen Steuersubjektfähigkeit von Personengesellschaften nicht aus-

⁹⁵⁵ BFH v. 24.10.1974, BStBl. II 1975, 396.

⁹⁵⁶ BFH v. 18.3.1988, UR 1988, 312.

⁹⁵⁷ FG Münster v. 9.6.1982 (rkr), UR 1983, 129 = EFG 1983, 146

⁹⁵⁸ Nach der sog. Einunternehmertheorie werden die Umsätze des Treuhänders oder allgemein des mittelbaren Stellvertreters dem Treugeber (Hintermann) zugerechnet; vgl. § 5.D.2.b.(2).(b).(i).

⁹⁵⁹ Vgl. hierzu ausführlich § 4.D.

⁹⁶⁰ BFH v. 25.5.2000, UR 2000, 377.

⁹⁶¹ Anmerkung zu BFH v. 18.3.1988, UR 1988, 313.

⁹⁶² BFH v. 15.12.1983, BFHE 140, 354 = BStBl. II 1984, 389 = UR 1984, 103; v. 16.5.1984, BFHE 141, 68 = BStBl. II 1984, 537 (sog. Zwischenvermietungsurteile).

schließen, auf der Vorsteuerseite den Gedanken der Mitunternehmerschaft ins Spiel zu bringen, um dem Ziel des Gesetzes gerecht zu werden.⁹⁶³ Es stehen demnach vier Konstruktionen zur Diskussion, um den Vorsteuerabzug juristisch abzuleiten: die sog. Einunternehmertheorie, die Leistungskommission, der ausgelagerte Umsatz und der Gedanke der Mitunternehmerschaft im Umsatzsteuerrecht.

Dass die vom Finanzgericht Münster und vom BFH ins Felde geführte Figur der sog. Leistungskommission keinen Beitrag zur Aufdeckung umsatzsteuerlicher Leistungsbeziehungen leisten kann, wurde bereits ausführlich erörtert.⁹⁶⁴ Der analogen Anwendung des § 3 Abs. 3 UStG steht bereits die klare Aussage des § 3 Abs. 11 UStG entgegen. Wenn § 3 Abs. 11 UStG die fiktive Übertragung sachlicher Tatbestandsmerkmale der besorgten Leistung auf die Besorgungsleistung des Leistungsmittlers anordnet, so kommt damit eindeutig zum Ausdruck, dass sich der Gesetzgeber hier dem Grunde nach an die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen halten möchte. Denn die Besorgungsleistung des Kommissionärs wird bei § 3 Abs. 3 UStG gerade ausgeblendet, indem eine durchgängige Leistungskette fingiert wird. Wollte der Gesetzgeber § 3 Abs. 3 UStG auch auf sonstige Leistungen anwenden, so hätte er sicherlich auf eine entgegenstehende Regelung zur Besorgungsleistung in § 3 Abs. 11 UStG verzichtet.

Mit der Verwerfung der Leistungskommission stehen noch folgende Rechtsfiguren und Theorien zur Diskussion: „ausgelagerter Umsatz“, „Mitunternehmerschaft“, die Thesen der „Ein- und der Zweiunternehmertheorie“ sowie die jüngst vom BFH⁹⁶⁵ zugelassene einheitlich und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für Zwecke des Vorsteuerabzuges. Dabei entspricht es offenbar der allgemeinen Auffassung, dass die Versagung des Vorsteueranspruches in strikter Anwendung allgemeiner Rechtsgrundsätze, insbesondere des Trennungsprinzips zwischen Gesellschafter und Gesellschaft, dem Ziel des Umsatzsteuergesetzes, wettbewerbsneutral zu wirken, widerspricht.

2. Systematisierung

Eine konsistente Lösung der vorgezeichneten Vorsteuerprobleme lässt sich m.E. nur dann erreichen, wenn es gelingt, die Vielzahl der vorstellbaren Sachverhalte zu systematisieren. Der Versuch hierzu wurde - soweit ersichtlich - bislang nur unzureichend unternommen. Dies ist auch der Grund dafür, weshalb die Anwendung der einzelnen Rechtsfiguren im Umsatzsteuerrecht ein Schattendasein führt. So hat z.B. der sog. „ausgelagerte Umsatz“ in der BFH-Rechtsprechung über die Zwischenvermietungsurteile vom 15.12.1983⁹⁶⁶ und vom 16.5.1984⁹⁶⁷ keine allgemeine Bedeutung erlangen können. Soweit ersichtlich, wurde dieses

⁹⁶³ Zum Gedanken der Mitunternehmerschaft im Umsatzsteuerrecht Stadie, UR 1986, 137.

⁹⁶⁴ Siehe § 4.D.

⁹⁶⁵ Urteil vom 1.10.1998, UR 1999, 36 (noch nicht amtlich veröffentlicht).

⁹⁶⁶ BFHE 140, 354 = BStBl. II 1984, 388 ff. = UR 1984, 103 ff.

⁹⁶⁷ BFHE 141, 68 = BStBl. II 1984, 537 = UR 1984, 156.

Rechtsinstitut seither nicht mehr beansprucht.⁹⁶⁸ Die Rechtsunsicherheit über die Anwendung vereinzelter Rechtsinstitute im Umsatzsteuerrecht geht sogar so weit, dass selbst die Finanzgerichte keine Vorstellung mehr darüber haben, in welchem Verhältnis die einzelnen Institute zueinander stehen. Deutlich wird dies insbesondere im bereits zitierten Urteil des Finanzgerichtes Münster⁹⁶⁹, in dem es die Richter ausdrücklich offen lassen, ob es nun die sog. Einunternehmertheorie oder die Annahme einer Leistungskommission sei, die die Vermietungsumsätze der GbR den Ferienhaus Eigentümern zurechenbar macht.

Versucht man die unterschiedlichen Sachverhalte zu systematisieren, so ist festzustellen, dass sich die Problemfälle grundsätzlich in zwei Fallgruppen aufteilen, die streng voneinander zu unterscheiden sind. Zum einen handelt es sich dabei - bildlich gesprochen - um horizontale Zurechnungsfälle. Das Pendant hierzu bilden Fälle sogenannter vertikaler Zurechnung. Ein Fall horizontaler Zurechnung ist das Beispiel zweier Unternehmen, die gemeinsam eine Lagerhalle errichten und nutzen. Das Vorsteuerproblem besteht hier darin, dass die Gesellschaft, bestehend aus den beiden Unternehmen, keine eigenen Umsätze erbringt und insofern mangels Unternehmereigenschaft nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist. Die Lösung kann hier nur darin gesucht werden, die Eingangsleistungen auf der Ebene der Gesellschaft (horizontal) den Gesellschaftern zuzuordnen. Eine Zuordnung der Ausgangsleistungen beider Unternehmen zur gemeinsam formierten Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts widerspricht nicht nur dem allgemeinen Grundsatz, den leistenden Unternehmer anhand der zivilrechtlichen Anspruchslage zu bestimmen, sondern auch den wirtschaftlichen Tatsachen des Sachverhaltes. Schließlich ist es nicht das jeweilige Unternehmen, welches aus der Lagerhallen-GbR ausgelagert ist, sondern die Lagerhalle, welche zivilrechtlich gemeinschaftliches Gesellschaftsvermögen beider Unternehmen ist.

Demgegenüber stehen Fälle, welche sich als vertikale Vorsteuerprobleme darstellen lassen. Beispielhaft hierfür ist der oben dargestellte Urteilssachverhalt der Ferienhaus-GbR. Hier werden die Ausgangsleistungen gemeinschaftlich erbracht, wohingegen die Eingangsleistungen (Bauleistungen) von den einzelnen Gesellschaftern empfangen werden. Während es im obigen Beispiel der Lagerhallen-GbR darum geht, Eingangsleistungen auf der Ebene der empfangenden Gesellschaft den Gesellschaftern zuzuordnen (horizontale Zurechnung), muss die Lösung des zweiten Beispiels daran ansetzen, die Vermietungsumsätze der Ferienhaus-GbR mit den Leistungsbezügen der Ferienhaus Eigentümer zusammenzuführen. Die Situation kann deshalb als vertikales Problem gekennzeichnet werden, weil es letztlich darum geht, das personelle Auseinanderfallen von Eingangs- und Ausgangsleistungen in einem anzuerkennenden Zwei-Personenverhältnis kurzzuschließen. Es muss eine Brücke geschaffen werden zwischen den Leistungsbezü-

⁹⁶⁸ Wagner geht sogar explizit davon aus, dass das Rechtsinstitut des ausgelagerten Umsatzes über die Fälle der Zwischenvermietung keine weitere Bedeutung erlangen soll; woher er diese Überzeugung allerdings nimmt, bleibt unbegründet; vgl. Sölch/Ringleb/List, UStG, § 15 Anm. 256, Stand Mai/1999 (in aktueller Auflage nicht mehr enthalten).

⁹⁶⁹ Urteil vom 9.6.1982 (rkr), UR 1983, 129.

gen der Ferienhauseigentümer und den Vermietungsleistungen der Ferienhaus-GbR. Dass dies nicht derart geschehen kann, dass man die Vermietungsleistungen im Sinne einer horizontalen Aufteilung den Gesellschaftern der GbR zuordnet, wird im folgenden dargelegt.

B. Vertikale Zurechnung: ausgelagerter Umsatz

1. Problem: mittelbare Stellvertretung

Gemäß der Aufbausystematik des Umsatzsteuerrechtes, welches auf jeder Lieferungs- oder Leistungsstufe nach dem vollen Bruttoentgelt besteuert, findet auf der Ebene der einzelnen Leistungsstufen eine Korrektur der Besteuerung in Form des Vorsteuerabzuges statt, sofern es noch zu keinem endgültigen privaten Verbrauch kommt. Der Vorsteueranspruch ist demgemäß an die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers gebunden. Nach Art. 17 Abs. 2 der 6. RL-EG ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die Vorsteuer abzuziehen, soweit er die empfangenen Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet. Objekt der Betrachtung ist also das Unternehmen bzw. die unternehmerische Tätigkeit. Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers handelt es sich dabei immer um nur eine einzige Person (vgl. § 15 Abs. 2 UStG „... Leistungen, die der Unternehmer...“). Der Gesetzgeber ist offensichtlich der Meinung, die Verwendung des Leistungsbezuges habe nur Bedeutung für den, der auch den Leistungsaustausch bewirkt.

Diese Konstruktion des Vorsteuerrechtes kollidiert mit der mittelbaren Stellvertretung. Nach hier vertretener Auffassung ist es der mittelbare Stellvertreter, dem im Außenverhältnis erbrachte Leistungen zuzurechnen sind. Bezieht er die dazu notwendigen Eingangsleistungen selber, so kann er hierfür zweifellos den Vorsteuervergütungsanspruch geltend machen. Denn er ist es, der die Leistungen für Zwecke seiner eigenen Umsätze bezieht. Im Normalfall aber ist es der mittelbar Vertretene, der die Vorleistungen bezieht. Es ist der Treuhänder, der das Treugut erwirbt, um es zu übertragen, der Kommittent, der die Kommissionsware übergibt oder der bürgerlich-rechtliche Geschäftsherr, der Vorleistungen für seinen Besorger beschafft. Hier fallen Eingangsleistungen und Ausgangsleistungen personell auseinander. Entsprechendes gilt für die Fälle, in denen der mittelbare Stellvertreter Leistungen für seinen Prinzipal bezieht und dieser dann die Ausgangsleistungen erbringt. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf Probleme der gesellschaftsrechtlichen Praxis bei Holdinggesellschaften, die selbst keine Umsätze ausführen, aber Funktionen für andere Gesellschaften einer Unternehmensgruppe wahrnehmen, die ihrerseits steuerbare Umsätze erzielen (reine Finanzholding).⁹⁷⁰ Da diesen Gesellschaften von der Rechtsprechung⁹⁷¹ die Unter-

⁹⁷⁰ Hierzu Weiß, UR 1993, 121 f.; Rödder, DStR 1993, 635 ff.; Bachem, BB 1994, 1608 ff..

nehmereigenschaft nicht zuerkannt wird, kommt eine unmittelbare Vorsteuerabzugsberechtigung der Holdinggesellschaften nicht in Betracht.

Es ist in der Tat fraglich, wie das Konzept der strikten Anknüpfung an die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen auf der Seite des Leistenden mit dem „Herzstück“⁹⁷² des Umsatzsteuerrechtes, dem Vorsteuervergütungsanspruch in Einklang zu bringen ist. Fraglich ist, ob der Vorsteuervergütungsanspruch über die Personen des mittelbaren Vertreters und des Vertretenen kurzgeschlossen werden kann oder ob er wegen der personellen Aufspaltung untergehen muss.

2. Rechtsprechung des BFH zum „ausgelagerten Umsatz“

Einen entscheidenden Beitrag zur aufgeworfenen Frage liefert die Rechtsprechung des BFH⁹⁷³ zur Zwischenvermietung. Zwar hat sich die hierzu entstandene umsatzsteuerrechtliche Problematik durch die Neufassung des § 9 Abs. 2 UStG weitgehend⁹⁷⁴ erledigt, dennoch liefert diese Rechtsprechung bedeutende Hinweise dafür, wie mit dem aufgeworfenen Problem umzugehen ist. Der BFH hat in den zur Frage des Vorsteuerabzuges bei Zwischenvermietung ergangenen Urteilen⁹⁷⁵ vom 15.12.1983 in § 15 UStG die bis dahin unbekannte Rechtsfigur des „ausgelagerten Umsatzes“ entdeckt. Die wesentliche Aussage dieser Rechtsfigur besteht darin, dass sich der Hintermann mit Rücksicht auf den Ausschluss des Vorsteuerabzuges (§ 15 Abs. 2 UStG) so behandeln lassen muss, als ob er die dem „Zwischenmieter“ zuzurechnenden Umsätze selbst erbracht hätte. Die Rechtsprechung trägt damit dem gesamten Konstrukt der mittelbaren Stellvertretung Rechnung, indem es die Umsätze zwar nicht dem Hintermann zurechnet (sog. Einunternehmertheorie⁹⁷⁶), diese aber gleichsam als „ausgelagert“ betrachtet. Danach ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG nicht nur dann ausgeschlossen, wenn ein Unternehmer mit Hilfe seiner Vorbezüge selbst vorsteuerschädliche Umsätze bewirkt, sondern auch dann, wenn ein mittelbarer (wirtschaftlicher) Stellvertreter schädliche Umsätze zwar im eigenen Namen, aber für Rechnung des Unternehmers erbringt. Der BFH begründet dieses Ergebnis damit, dass das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung, das den § 15 UStG beherrscht, auch für den Fall gelte, in dem der „Unternehmer formell den für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Umsatz nicht selbst ausgeführt hat, sondern durch andere Personen hat ausführen

⁹⁷¹ EuGH v. 20.6.1991, UR 1991, 315; BFH v. 28.9.1988, BStBl. II 1989, 122; vgl. auch BFH v. 30.7.1992, BFH/NV 1993, 202.

⁹⁷² Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 122.

⁹⁷³ BFH v. 15.12.1983, BFHE 140, 354 = BStBl. II 1984, 388 = UR 1984, 103; v. 16.5.1984, BFHE 141, 68 = BStBl. II 1984, 537 = UR 1984, 156.

⁹⁷⁴ Vgl. die Übergangsregelung des § 27 Abs. 2 UStG, wonach Wohnzwecken dienende Gebäude, die vor dem 1. April 1985 errichtet wurden und anderen nichtunternehmerischen Zwecken dienende Gebäude, die nach dem 1. Januar 1986 errichtet wurden, unter bestimmten Voraussetzungen nicht unter § 9 Abs. 2 UStG fallen.

⁹⁷⁵ BFHE 140, 354 = BStBl. II 1984, 388 = UR 1984, 103 ff.

⁹⁷⁶ Zur Ein-Unternehmertheorie siehe § 5.D.2.b.(2).(b).(i).(a).

lassen⁹⁷⁷. Der BFH hat diese Rechtsprechung im Urteil⁹⁷⁸ vom 16.5.1984 ausdrücklich bestätigt und darüber hinaus entschieden, dass die Auslagerung eines Umsatzes auf einen Mittelsmann dazu führe, dass nur dieser für die Abgabe einer Verzichtserklärung gem. § 9 UStG zuständig sei, die materielle Wirkung der Verzichtserklärung aber den Hintermann treffe.

Unter gesetzessystematischen Gesichtspunkten ist festzustellen, dass der BFH seine Ausführungen auf § 15 Abs. 2 UStG beschränkt hat, indem er darlegt: „Erbringt mithin die eingeschaltete Mittelsperson mit Hilfe der ihr zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten - im eigenen Namen auftretend - nach § 4 Nr. 12 UStG 1967 steuerfreie Umsätze, dann sind die auf die Räumlichkeiten entfallenden und beim Eigentümer angefallenen Vorsteuerbeträge gemäß § 15 Abs. 2 UStG 1967 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, denn die Räumlichkeiten sind für diese steuerfreien Umsätze verwendet ...“⁹⁷⁹ Damit spricht der BFH aber implizit aus, dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG vorgenommen werden kann, sofern keine Ausschlussumsätze nach § 15 Abs. 2 UStG vorliegen oder wiederum solche Umsätze nach § 15 Abs. 3 UStG (sog. Abzugsumsätze). Dies ergibt sich aus dem Aufbau des § 15 UStG im Sinne von Regel- und Ausnahmenvorschriften.

Zwar hat der BFH die Anwendung der Rechtsprechung zum ausgelagerten Umsatz bislang auf Fälle der Zwischenvermietung beschränkt, es ist jedoch davon auszugehen, dass dieses Rechtsinstitut darüber hinaus allgemeine Bedeutung besitzt.⁹⁸⁰ Dies geht wohl schon daraus hervor, dass der BFH in den zitierten Urteilen das gleiche Ergebnis aus der alleinigen Anwendung des § 42 AO hätte ableiten können, ohne dass es des Rückgriffes auf „das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung“ hätte bedurft.⁹⁸¹ Die Anwendung des § 42 AO führte nach der überkommenen Verwaltungspraxis bei Zwischenvermietungen zur Annahme einer unmittelbaren Vermietung vom Eigentümer an den Endmieter mit der Folge, dass die Vermietungsumsätze mangels Optionsmöglichkeit steuerfrei waren und so den Vorsteuerabzug verwehrten.⁹⁸² Der „Zwischenmieter“ wurde bei dieser Betrachtung als schlichter Hausverwalter angesehen, der aus den Leistungsbeziehungen Eigentümer-Endmieter ausgeblendet war.

Nach den BFH-Urteilen vom 15.12.1983 ergeben sich jedoch gänzlich andere Leistungsbeziehungen. Als eine nach § 42 Satz 2 AO angemessene Gestaltung erachtet der BFH nun die, wonach der „Zwischenmieter“ eine Geschäftsbesorgung für den Eigentümer erbringt. Die Mittelsperson erbringt demnach zwei verschiedene Leistungen: Sie erbringt die steuerfreie Vermietung an den Endmieter und die Geschäftsbesorgung an den Eigentümer. Damit kreierte der BFH einen Fall der mittelbaren Stellvertretung. Entscheidend für das Verständnis der Ent-

⁹⁷⁷ BFH v. 15.12.1983, a.a.O.

⁹⁷⁸ BFHE 141, 68 = BStBl. II 1984, 537 = UR 1984, 156.

⁹⁷⁹ BFH v. 15.12.1983, UR 1984, 103 (104).

⁹⁸⁰ So wohl auch Widmann, UR 1985, 80 ff.; a.A. ist Wagner in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 15 Anm. 256, Stand Mai/1999 (in aktueller Auflage nicht mehr enthalten).

⁹⁸¹ Vgl. die zahlreichen Untersuchungen zur Zwischenvermietung vor dem Urteil vom 15.12.1983; statt vieler Fleischmann, DStR 1984, 263 (265, 266).

⁹⁸² Vgl. Schwarze, Umsatzsteuerekongreß-Bericht 1985, S. 153 (164); eingehend zur Praxis der Finanzverwaltung, Fleischmann, DStR 1984, 263 (266).

scheidung ist m. E., dass man die Anwendung des § 42 AO und das Institut des ausgelagerten Umsatzes voneinander trennt. Dies wird von einem Großteil der Autoren missverstanden.⁹⁸³ Der BFH gelangt via § 42 AO zunächst zu der seiner Meinung nach angemessenen Gestaltung einer Geschäftsbesorgung. Erst hierauf wendet er den „ausgelagerten Umsatz“ an. „Ausgelagerter Umsatz“ und Missbrauch haben insoweit nichts miteinander zu tun.

Unabhängig davon, ob man dem methodischen Vorgehen über § 42 AO zu dieser „angemessenen Gestaltung“ folgen mag oder nicht⁹⁸⁴, sind die weiteren Schlussfolgerungen, die der BFH grundlegend zum Vorsteuerabzug bei mittelbarer Stellvertretung zieht, von fundamentaler Bedeutung.⁹⁸⁵ Um so erstaunlicher ist, dass diese Rechtsprechung im Schrifttum⁹⁸⁶ kaum zu grundlegenden Diskussionen geführt hat und auch die Rechtsprechung selbst offenbar die Bedeutung dieses Rechtsinstitutes verkennt, indem sie dessen Anwendung bislang auf die Zwischenvermietungsurteile begrenzte. Das Rechtsinstitut des „ausgelagerten Umsatzes“ ist letztlich der Schlüssel, wie mit dem Handeln in eigenem Namen für fremde Rechnung umzugehen ist. Es soll deshalb im folgenden der methodische Standort dieser Rechtsprechung untersucht werden und darüber hinausgehend mögliche Fortbildungsvarianten, wie sie von Widmann⁹⁸⁷ in den Raum gestellt werden.

a) Methodischer Standort der Rechtsfigur

Im Grundsatz geht das Vorsteuerrecht des § 15 UStG und des Art. 17 der 6. RL-EG von einem (einzigen) Steuersubjekt aus, das Leistungen erbringt und solche empfängt. Soweit die empfangenen Leistungen des Steuerpflichtigen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist er befugt, die Vorsteu-

⁹⁸³ Als Rechtsinstitut zur Mißbrauchsbekämpfung erachten Rüttinger, UR 1985, 108 (109); Casser, BB 1987, Beilage 21, S. 5; Arndt/Detzel, UR 1988, 101 (105) und Fleischmann, DStR 1988, 173 die Figur des „ausgelagerten Umsatzes“.

⁹⁸⁴ Die Zivilrechtsprechung verneint das Vorliegen eines Zwischenmietvertrages nur dann, wenn der Hauptvermieter dem „Zwischenvermieter“ die Vertragsgestaltung mit dem Endmieter in wesentlichen Teilen vorschreibt; vgl. z.B. OLG Karlsruhe v. 24.7.1981, NJW 1982, 1219; BGH v. 21.4.1982, NJW 1982, 1696; vgl. hierzu auch Martin, BB 1984, 1629 ff. Kein Gestaltungsmissbrauch soll vorliegen, wenn das Zwischenmietverhältnis aus Haftungsgründen gewählt wurde; vgl. FG Düsseldorf v. 9.1.1997, EFG 1997, 536 - Rev. eingelegt, Az. des BFH X R 50/97.

⁹⁸⁵ Das eigentliche Problem der Zwischenvermietung ist die nur 10 Jahre andauernde Bindungswirkung des § 15a Abs. 1 S. 2 UStG. Um die abgezogenen Vorsteuern durch per Option zu zahlende Umsatzsteuern also zu kompensieren, müßten die Mieteinnahmen in 10 Jahren (unter Vernachlässigung unterschiedlicher Steuersätze) den Anschaffungskosten entsprechen. Bei einer Miete von ca. 4 % (geschätzt) werden in 10 Jahren aber nur ca. 40 % der Anschaffungskosten durch Mieten gedeckt. Zur Lösung des Problems läge deshalb eine Verlängerung der Bindung des § 15a UStG nahe.

⁹⁸⁶ Vgl. Widmann, DB 1984, 1421; ders., UR 1985, 80; Schwarze, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1985, 153 ff.; Reiß, StuW 1987, 351 (359 f.); ders. Umsatzsteuerkongreß-Bericht, 1988/89, S. 43 (58 f.); Forchhammer, UR 1991, 157 (158), die in der Figur des „ausgelagerten Umsatzes“ jedoch allesamt ein Rechtsinstitut zur Mißbrauchsbekämpfung erachten.

⁹⁸⁷ Vgl. UR 1985, 80.

erträge von seiner Steuerschuld abzuziehen. Diese Systematik kann im Falle der mittelbaren Stellvertretung dann nicht mehr funktionieren, wenn die empfangenen und erbrachten Leistungen personell auseinanderfallen. Zwar ist das Vorsteuerrecht dominiert vom „Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung“, weshalb § 15 Abs. 4 UStG nur solche Vorsteuerbeträge für abziehbar erklärt, die nicht den zum Abschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen sind. Allerdings beschränkt sich diese Betrachtung zunächst auf das (eine) Unternehmen. Es stellt sich also die Frage, ob und inwiefern diese wirtschaftliche Betrachtung das Unternehmen des mittelbaren Stellvertreters und das Unternehmen des Prinzipals zusammenfassen darf. Methodisch gesprochen ist fraglich, ob sich diese Zusammenfassung noch im Rahmen der Auslegung des § 15 UStG befindet oder ob sich der BFH mit dem „ausgelagerten Umsatz“ im Bereich richterlicher Rechtsfortbildung bewegt mit all seinen methodischen Zweifelsfragen.

(1) Auslegung

Die Grenze jeder Auslegung wird von der herrschenden Meinung im eben noch möglichen Wortsinn erachtet, d.h. demjenigen Sinn, der nach dem Sprachgebrauch eben noch mit einem mehr- oder vieldeutigen Ausdruck verbunden werden kann.⁹⁸⁸ Über den möglichen Wortsinn hinaus ist keine Auslegung sondern nur noch Rechtsfortbildung möglich. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen im Sinne des § 14 UStG gesondert ausgewiesenen Vorsteuerbeträge für Lieferungen und sonstige Leistungen abziehen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Entscheidend ist also, dass die bezogenen Leistungen in das Unternehmen des Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmers eingegangen sind. Eine Leistung wird für das Unternehmen bezogen, wenn sie für das Unternehmen verwendet wird. Das Unternehmen ist im Umsatzsteuerrecht keine bestandsmäßige oder wertmäßige Größe, sondern ein bestimmtes nachhaltiges, selbständiges Verhalten zur Erzielung von Einnahmen (§ 2 Abs. 1 UStG). Die Prüfung, ob eine Verwendung für eine nachhaltige, selbständige Tätigkeit vorliegt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), hat denknötwendig der Prüfung vorauszugehen, ob eine Verwendung für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit anzunehmen ist (§ 15 Abs. 2 UStG).

Im Falle mittelbarer Stellvertretung liegen jedoch zwei Unternehmen vor, das des mittelbaren Stellvertreters, der nach außen im eigenen Namen Leistungen gegen Entgelt erbringt, und das des Prinzipals, der den Treuhänder oder Geschäftsbesorger beauftragt. Hierbei ist allerdings fraglich, ob der Prinzipal überhaupt Unternehmer ist, denn aus dem Treuhand- oder Geschäftsbesorgungsverhältnis heraus wird er jedenfalls nicht aus eigener Kraft unternehmerisch tätig.⁹⁸⁹

⁹⁸⁸ Statt vieler Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 276; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rz. 53.

⁹⁸⁹ Erhebliche Zweifel an der Unternehmereigenschaft haben Widmann, DB 1984, 1421 (1423); Rüttinger, UR 1985 108 (109); Schwarze, Umsatzsteuerkongreß-Bericht, 1985, 153 (164).

Zu untersuchen bleibt also auch, ob die Tätigkeit des wirtschaftlichen Stellvertreters die Unternehmereigenschaft des Vertretenen begründen kann. Diese wäre damit nur formell dem mittelbaren Stellvertreter zuzuordnen, materiell müsste sie sich beim Hintermann auswirken. Verneint man dieses, so ist der Hintermann nicht Unternehmer und damit per se nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Aus den allgemeinen Grundsätzen lässt sich die Unternehmereigenschaft des Prinzipals wohl nicht ableiten. Der Unternehmer im Umsatzsteuerrecht zeichnet sich dadurch aus, dass er gegen Entgelt werthafte Leistungen an Dritte erbringt. Nach der Systematik einer indirekten Steuer ist zwar der Unternehmer der Steuerpflichtige und Steuerschuldner, wirtschaftlich trägt die Steuerlast jedoch der Endverbraucher. Dem Unternehmer kommt im System der Umsatzsteuer nur eine treuhänderische Funktion zu, indem er die im Entgelt enthaltenen Umsatzsteuerbeträge vereinnahmt und an den Fiskus abführt. Diese Funktion erfüllt der Hintermann eines mittelbaren Stellvertreters aber gerade nicht. Er erbringt keine Leistungen und nimmt unmittelbar auch keine Entgelte ein. Darauf, dass ihm die Entgelte letztlich zugute kommen, kommt es nicht an. Der BFH geht deshalb richtiger Weise davon aus, dass der mittelbare Stellvertreter Unternehmer und damit Steuerpflichtiger und -schuldner ist.⁹⁹⁰ Gleichzeitig setzt er aber stillschweigend die Unternehmereigenschaft des Hintermannes voraus, wenn er in dessen Person den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausschließt.⁹⁹¹ Die Unternehmereigenschaft des Hintermannes lässt sich aus dem Gesetz und aus der Funktion des Unternehmers nicht ableiten.⁹⁹² Auch der Rückgriff auf den Unternehmerbegriff des § 15 UStG muss hier fehlschlagen, denn dieser ist mit dem Unternehmerbegriff des § 2 UStG prinzipiell identisch.⁹⁹³

Dennoch könnte der Hintermann aufgrund einer eigenen Tätigkeit die Unternehmereigenschaft erfüllen. Für diesen Fall wäre zumindest die Voraussetzung für den Vorsteuerabzug gegeben, dass die Unternehmereigenschaft vorliegt. Hinzukommen müsste dann, dass diese zur Unternehmereigenschaft führende Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Sie müsste zum Abzug von Vorsteuern auf solche Leistungen berechtigen, die in die Tätigkeit des mittelbaren Stellvertreters eingehen. Dies ist aber gerade nicht der Fall, da er die Leistungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG „für sein Unternehmen“ bzw. „für Zwecke seiner besteuerten Umsätze“ (Art. 17 Abs. 2 der 6. RL-EG) verwenden muss. Insbesondere der Richtlinientext zeigt deutlich, dass der Vorsteuerabzug beim Hintermann nicht in Frage kommt, da die Umsätze richtiger Weise beim mittelbaren Stellvertreter der Besteuerung unterliegen. „Seiner besteuerten Umsätze“ kann wohl nicht dahinge-

⁹⁹⁰ BFH v. 15.12.1983, UR 1984, 103 (104).

⁹⁹¹ BFH v. 15.12.1983, a.a.O.; v. 16.5.1984, BFHE 141, 68 = BStBl. II 1984, 537 = UR 1984, 156.

⁹⁹² A.A. ist Stadie, der die Unternehmereigenschaft des Hintermannes aus dem Typusbegriff „Unternehmer“ ableiten will. Entscheidend sei, wen das wirtschaftliche Ergebnis der Tätigkeit trifft; vgl. Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges, 1989, S. 47. Doch schon der Verweis zur Begründung seiner Auffassung auf Quellen im einkommensteuerrechtlichen Schrifttum überzeugt nicht.

⁹⁹³ BFH v. 19.5.1988, BFHE 154, 173 = BStBl. II 1988, 916; vgl. auch Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzuges, 1989, S. 29; Wagner, StuW 1990, 61.

hend verstanden werden, dass diese „formell“ vom mittelbaren Vertreter zu versteuern sind und „materiell“ dem Hintermann zugeordnet werden können. Die Grenzen der Auslegung dürften damit bei der Rechtsprechung zum „ausgelagerten Umsatz“ überschritten sein.

Bei der Auslegung einer Norm kommt es aber vor allem darauf an, dem Zweck des Gesetzes Geltung zu verschaffen. Dieser liegt zusammengefasst darin, den Verbrauch proportional, mithin wettbewerbsneutral, der Besteuerung zu unterwerfen. Dies gelingt jedoch dann nicht, wenn durch die Gestaltung der mittelbaren Stellvertretung der Vorsteuerabzugsmechanismus außer Kraft gesetzt wird. Das führt dazu, dass der mittelbare Stellvertreter versuchen wird, die Umsatzsteuer verdeckt zu überwälzen oder, sofern ihm dies nicht gelingt, die Rechtsfiguren der mittelbaren Stellvertretung aufgrund der Umsatzsteuernachteile diskreditiert werden. In jedem Falle wären die Folgen des Vorsteuerauschlusses nur schwer hinnehmbar. Insofern ist eine extensive Auslegung des § 15 UStG notwendig und sachgemäß.

(2) Rechtsfortbildung *praeter legem*

Es ist wohl davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit der mittelbaren Stellvertretung bei der Formulierung des Vorsteuerrechtes nicht hinreichend bedacht hat. Das Vorsteuerrecht geht entsprechend der Systematik der Bruttoallphasenbesteuerung davon aus, dass in jeder Phase der Wertschöpfung nur ein Unternehmen betroffen ist. Dieses Unternehmen ist das Steuersubjekt und damit Schuldner der Umsatzsteuer und Gläubiger der Vorsteuern. Dies ist der Kern des Umsatzsteuerrechtes. Doch funktioniert dies im Falle mittelbarer Stellvertretung gerade nicht. Eine solche planwidrige Lücke im Gesetz darf vom Rechtsanwender nicht stehen gelassen werden, sondern ist im Wege der Analogie zu schließen. Reiß hält der Rechtsprechung des BFH entgegen, die analoge Anwendung des § 15 Abs. 2 UStG sei nichts anderes, als die „verpönte analoge Anwendung einer nachteiligen Steuernorm“.⁹⁹⁴ Dem ist insoweit zu widersprechen, dass nicht § 15 Abs. 2 UStG analog angewendet wird, sondern der gesamte § 15 UStG. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug ist nur dann denkbar, wenn der Vorsteuerabzug grundsätzlich in Betracht kommt. Es ist aber nicht möglich, sich -

⁹⁹⁴ StuW 1987, 351 (360); Reiß stimmt der Rechtsprechung zum ausgelagerten Umsatz zwar im Ergebnis zu, nicht aber in der Begründung. Er geht im Falle mittelbarer Stellvertretung immer auch von einer Leistung des Hintermannes an den mittelbaren Stellvertreter aus und bezieht sich dabei auf § 3 Abs. 3 UStG. Es sei dann aber nur ein Gebot der Folgerichtigkeit, den Umsatz an die Mittelsperson wie den Umsatz der Mittelsperson bezüglich der Befreiungsvorschriften zu behandeln. Hierzu verweist Reiß auf die Regelung des § 3 Abs. 11 UStG im umgekehrten Fall. Tatsächlich liegt aber weder ein handelsrechtliches Kommissionsgeschäft vor, noch ist § 3 Abs. 11 UStG in diesem Sinne anwendbar. § 3 Abs. 11 UStG überträgt sachliche Besteuerungsmerkmale von der besorgten Leistung auf die Besorgungsleistung, also auf die Leistung des mittelbaren Stellvertreters an den Hintermann und nicht umgekehrt. Es ist auch nicht ersichtlich, worin die Leistung des Hintermannes an den Mittelsmann zu sehen sein soll.

entsprechend der Rosinentheorie⁹⁹⁵ des § 15 HGB - auf einen analogen Vorsteuerabzug zu berufen, jedoch die analoge Anwendung der Ausschlussstatbestände wegen steuerverschärfender Analogie abzulehnen. Der Rechtsprechung zum „ausgelagerten Umsatz“ ist damit nicht nur im Ergebnis sondern auch in der Methodik zuzustimmen.

Allerdings bleibt das Problem der Unternehmereigenschaft des Hintermannes bestehen. Die lex lata setzt nicht nur Leistungen für Zwecke seiner Umsätze für den Vorsteueranspruch voraus, sondern auch prinzipiell die Unternehmereigenschaft des Hintermannes. Kritiker setzen hier an, um das Gedankengebäude vom „ausgelagerten Umsatz“ zum Einsturz zu bringen. So „staunt“ Rüttinger über einen „ausgelagerten Umsatz“, der den umsatzlosen Eigentümer zum Unternehmer macht.⁹⁹⁶ M.E. werden mit derart pauschalen Argumenten die notwendigen Folgerungen, die aus der „wirtschaftlichen Zuordnung“ der Umsätze des mittelbaren Stellvertreters zum Hintermann resultieren, übersehen. Bejaht man die Zuordnung der Umsätze des mittelbaren Stellvertreters zu den Eingangsleistungen des Hintermannes im Wege einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, dass man dem Hintermann den Vorsteuerabzug ermöglichen will, so muss man zwingend auch zu dem Schluss kommen, diesem per Fiktion die Unternehmereigenschaft zuzugestehen.⁹⁹⁷ Man könnte insoweit vom „mittelbaren Unternehmer“ sprechen, dessen Unternehmereigenschaft sich aus der wirtschaftlichen Zuordnung der Umsätze des Mittelsmannes ergibt. Denn wenn dem Hintermann für Zwecke des Vorsteuerabzuges Umsätze des mittelbaren Stellvertreters zuzurechnen sind, so kann man hieraus ohne weiteres den Schluss ziehen, dass er damit auch die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 15 UStG (i.V.m. § 2 Abs. 1 UStG) erfüllt.

Die gesamte Betrachtung erfolgte bislang aus der Perspektive, dem Hintermann den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, indem ihm die Ausgangsumsätze zuzuordnen waren. Grundsätzlich möglich erscheint aber auch der Weg, dem mittelbaren Stellvertreter die Eingangsleistungen zuzuordnen, um den Vorsteuerausgleich bei ihm vorzunehmen. Auch hierdurch würde die Leistungskette geschlossen, und das Problem der Unternehmereigenschaft des Hintermannes wäre hinfällig. Der Mittelsmann wäre Gläubiger des Vorsteueranspruches und hätte diesen nach § 667 BGB herauszugeben. Allerdings hat diese Lösung einen entscheidenden Nachteil. Der Vorsteuerabzug durch den Leistungsempfänger bedingt, dass dieser eine Rechnung besitzt (Art. 18 Abs. 1 Lit. a der 6. RL-EG; § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), die u.a. den Namen und die Anschrift des Leistungsempfängers enthält (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 UStG). Die Rechnung ist der Verbindungsmechanismus zwischen der Belastung des Leistenden und der Entlastung des Leistungsempfän-

⁹⁹⁵ Zur sog. Rosinentheorie: BGH v. 1.12.1975, BGHZ 65, 309; Karsten Schmidt, Handelsrecht, § 14 II c.

⁹⁹⁶ Rüttinger, UR 1985, 108 (110); ebenfalls kritisch Widmann, DB 1984, 1421 (1423); ders., UR 1985, 80; Reiß, StuW 1987, 351 (360); Schwarze, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1985, S. 153 (165).

⁹⁹⁷ Ähnlich Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, S. 117 (151 f.).

gers.⁹⁹⁸ Sie dient nach der Ansicht des BFH in Form eines Belegnachweises zur Tatbestandserfüllung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.⁹⁹⁹ Verweist man zum Vorsteuerabzug aber auf den Mittelsmann, so kann die Rechnung ihre Belegfunktion nicht mehr erfüllen. Dies erscheint um so gravierender, als man bedenkt, dass ein mittelbarer Stellvertreter unter Umständen sehr viele Hintermänner haben kann. Es dürfte wohl kein Zufall gewesen sein, dass sich der BFH für eine mittelbare Zurechnung der Außenumsätze beim Hintermann entschieden hat, um dem Abrechnungsformalismus des § 14 Abs. 1 UStG gerecht zu bleiben.

Abschließend bleibt also festzuhalten, dass der BFH mit dem „ausgelagerten Umsatz“ (bewusst oder unbewusst) den besten Weg gewiesen hat, die Lücke bei mittelbarer Stellvertretung zu schließen. Dieses Rechtsinstitut wird der zivilrechtlichen Gestaltung wohl am ehesten dadurch gerecht, dass die Umsätze im Außenverhältnis dem Stellvertreter zugerechnet werden. Die Brücke des „ausgelagerten Umsatzes“ hingegen nimmt Rücksicht auf das Innenverhältnis der Gestaltung. Letztlich trifft das Ergebnis der Tätigkeit den Hintermann, weshalb ihm die Umsätze wirtschaftlich zuzurechnen sind, um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Dadurch wird auch die Belegfunktion der Rechnung berücksichtigt. Der ausgelagerte Umsatz sollte damit zu einer festen Größe im Recht des Vorsteuerabzuges werden.

b) Besteuerung der Besorgungsleistung

Erläutert werden soll hier die in den zitierten Urteilen offen gebliebene Frage nach der Besteuerung der Besorgungsleistung des „Zwischenmieters“. Als mittelbarer Stellvertreter erbringt dieser eine Geschäftsbesorgungsleistung an den Eigentümer der Immobilie. Er besorgt diesem also eine Leistung. Damit eröffnet sich der Anwendungsbereich des § 3 Abs. 11 UStG. Die Frage lautet also: Ist die Besorgungsleistung steuerfrei (§ 4 Nr. 12 UStG) oder nicht? Nach ganz herrschender Meinung beschränkt sich der Anwendungsbereich des § 3 Abs. 11 UStG auf die sog. „Einkaufsleistung“.¹⁰⁰⁰ Woher diese Überzeugung genommen wird, ist allerdings unklar. Weder der Wortlaut des § 3 Abs. 11 UStG noch der Zweck dieser Norm, Provisionen für die Vermittlung steuerfreier Leistungen auch steuerfrei zu stellen, rechtfertigen die herrschende Meinung. Folgt man der hier vertre-

⁹⁹⁸ Ebenso Wagner, *StuW* 1993, 260 (260).

⁹⁹⁹ BFH v. 12.6.1986, *BFHE* 146, 569 = *BStBl.* II 1986, 721; umstritten ist allerdings, was mit der Rechnung nachgewiesen werden soll, vgl. Stadie in: Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 14 Anm. 21 ff.; vgl. auch § 7.B.3.b.(4).(b). zum materiell-rechtlichen Bedeutung einer Rechnung.

¹⁰⁰⁰ So z. B. Birkenfeld in Hartmann/Metzenmacher, *UStG*, § 3 Abs. 11 Anm. 17-20; von Wallis in: Bunjes/Geist, *UStG*, § 3 Rz. 113; Martin in Sölch/Ringleb/List, *UStG*, § 3 Anm. 722; ebenso Giesberts in: Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 3 Anm. 657, der davon ausgeht, dass die besorgte Leistung von einem Dritten erbracht wird. Eine ausführliche Erläuterung findet sich in Plückebaum/Malitzky, *UStG*, Bd. II/2, § 3 Abs. 11 Anm. 6; auch hier wird der Begriff „Besorgen“ nur im Sinne von „Einkaufen“ verstanden; ebenso Schön, *Umsatzsteuerkongreß-Bericht* 1991/92, S. 117 (144); Schwarze, *Umsatzsteuerkongreß-Bericht* 1985, S. 153 (167); Jakob, *Umsatzsteuer*, § 5 Rz. 129; a.A. lediglich Forgách, *DStZ* 1987, 575 (584) und jüngst Keller, *UR* 1999, 433 (435, 438).

tenen Auffassung¹⁰⁰¹ und wendet den § 3 Abs. 11 UStG entsprechend seiner gemeinschaftsrechtlichen Parallelvorschrift (Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG) auch auf den sog. „Leistungsverkauf“ an, so ist die Besorgungsleistung des Zwischenmieters wegen der entsprechenden Anwendung des § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei.¹⁰⁰² (Ende Exkurs)

3. Widmann: Vorgeschobener Bezug und ausgelagerter Vorumsatz

Namentlich Widmann¹⁰⁰³ nahm die Rechtsprechung des BFH¹⁰⁰⁴ zu den Zwischenvermietungsfällen zum Anlass, die Figuren des „vorgelagerten Bezuges“ und des „ausgelagerten Vorumsatzes“ zur Diskussion zu stellen. Allerdings muss das Echo, das dieser Aufsatz ausgelöst hat, als dünn bezeichnet werden.¹⁰⁰⁵ Unter dem ausgelagerten Vorumsatz möchte Widmann solche Fälle verstanden wissen, in denen (steuerbefreite) Unternehmer nicht selbst eine ihrem Unternehmen dienende Vorleistung beziehen, sondern sie durch einen im eigenen Namen auftretenden Mittelsmann beziehen lassen.¹⁰⁰⁶ Von Fällen des vorgeschobenen Bezugs spricht Widmann, wenn Nichtunternehmer, z.B. juristische Personen des öffentlichen Rechts, die für die Durchführung ihrer Aufgaben erforderlichen Bezüge nicht selbst beschaffen, sondern dies einer Gesellschaft des privaten Rechts überlassen.¹⁰⁰⁷ Widmann stellt für diese Fälle die Hypothese in den Raum, ob nicht bei diesem Handeln in eigenem Namen für fremde Rechnung das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung den jeweiligen Vorsteuerabzug versperren müsse.

Reiß¹⁰⁰⁸, der sich in einer Stellungnahme nur auf den ausgelagerten Vorumsatz bezieht, hält dem entgegen, der entscheidende Unterschied zur Zwischenvermietung sei, dass der ausgelagerte Vorumsatz nicht unverändert an den Endverbraucher weitergegeben werde. So sei es auch völlig unstrittig, dass ein Vermieter auch bei einem Umsatz an einen steuerbefreiten Unternehmer optieren

¹⁰⁰¹ Siehe § 4.D.1.

¹⁰⁰² A.A. Schwarze, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1985, S. 153 (167); Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, S. 117 (144).

¹⁰⁰³ UR 1985, 80 ff.

¹⁰⁰⁴ BFH v. 15.12.1983, BFHE 140, 354 ff. = BStBl. II 1984, 388 ff.; v. 16.5.1984, BFHE 141, 68 = BStBl. II 1984, 537.

¹⁰⁰⁵ Lediglich Reiß, Umsatzsteuerkongress-Bericht, 1988/89, S. 43 (62) und Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, S. 117 (155) gehen auf die Hypothesen Widmanns ein; ohne Begründung ablehnend Wagner in Sölch/Ringleb/List, UStG, § 15 Anm. 256, Stand Mai/1999 (in aktueller Auflage nicht mehr enthalten).

¹⁰⁰⁶ Beispiel: Eine Bank (§§ 4 Nr. 8, 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG) gründet eine GmbH & Co. KG (keine Organschaft!). Die GmbH & Co. KG errichtet ein Gebäude, das sie der Bank langfristig (10 Jahre, § 15a Abs. 1 S. 2 UStG) unter Verzicht auf die Steuerfreiheit des § 4 Nr. 12 UStG vermietet, und macht den Vorsteuerabzug geltend.

¹⁰⁰⁷ Beispiel: Eine Gemeinde gründet eine GmbH, welche eine Müllverbrennungsanlage für Rechnung der Gemeinde betreibt. Die Müllentsorgung bleibt im Verhältnis zu den Bürgern Aufgabe der Gemeinde. Sie erhebt hierfür Gebühren, die sie für die Dienste der GmbH an diese (steuerpflichtig) weiterleitet. Der GmbH steht dafür in vollem Umfang der Vorsteuerabzug zu.

¹⁰⁰⁸ Umsatzsteuerkongress-Bericht 1988/89, S. 43 (62).

könne (seit 1.1.1994 jedoch neuer § 9 Abs. 2 UStG). Dann bestehe aber kein Anlass, bei einer nahestehenden Person anders zu entscheiden. Reiß verbindet den Gedanken des ausgelagerten Umsatzes offensichtlich auch mit Überlegungen zur Mißbrauchsbekämpfung nach § 42 AO. Das eine hat mit dem anderen jedoch nichts zu tun.¹⁰⁰⁹

Der eigentliche Grund, warum die Überlegungen Widmanns in die falsche Richtung führen, ist m. E. ein anderer, nämlich der, dass für etwaige Figuren überhaupt kein Bedarf besteht. Leistender und Vorleistungsempfänger fallen nämlich gar nicht auseinander. Die in die Irre führenden Gedanken Widmanns sind m.E. auf die unzutreffende Verbindung von Mißbrauchsbekämpfung und ausgelagertem Umsatz zurückzuführen. Der BFH wendet den „ausgelagerten Umsatz“ in den Zwischenvermietungsurteilen¹⁰¹⁰ bereits auf die ihm angemessene Gestaltung - ein Verhältnis mittelbarer Stellvertretung - an.

4. Anwendungsbereich der Rechtsprechung

a) Mittelbare Stellvertretung

Der Anwendungsbereich des Rechtsinstitutes des „ausgelagerten Umsatzes“ wurde bereits in der Überschrift zu § 8. B. zum Ausdruck gebracht, indem diese mit „vertikale Zurechnung“ umschrieben ist. Es geht um solche Konstellationen, in denen eine vorgeschaltete Person Umsätze im eigenen Namen aber für Rechnung eines Hintermannes erbringt. Klassisches Beispiel hierfür ist die Treuhand. Übereinstimmendes Merkmal aller Treuhandschaften ist, dass ein Treugeber einem Treuhänder Rechte überträgt oder Rechtsmacht einräumt, von denen dieser nach näherer Maßgabe eines Treuhandvertrages Gebrauch machen darf. Der Treuhänder ist dabei gehalten, im Interesse des Treugebers mit dem Treugut zu verfahren. Der Treugeber schaltet also einen Treuhänder vor sich, um, von einem Treugut ausgehend, bestimmte Leistungen zu erbringen. Eine ähnliche Konstruktion liefert die sog. mittelbare Stellvertretung. Der Stellvertreter handelt zwar im eigenen Namen, jedoch im Interesse des hinter ihm stehenden Prinzipals. Grundsätzlich auch angesprochen vom Institut des „ausgelagerten Umsatzes“ ist das Kommissionsgeschäft. Allerdings hat der Gesetzgeber mit § 3 Abs. 3 UStG eine Spezialregelung aufgestellt, die für eine Auslagerung des Umsatzes des Kommittenten auf den Kommissionär keinen Raum mehr lässt. Wenn der Kommissionär bei der Verkaufskommission als Abnehmer gilt, also vom Kommissionär beliefert ist, so stellt sich ein Vorsteuerproblem bei letzterem ohnehin nicht.

¹⁰⁰⁹ § 8.B.2.

¹⁰¹⁰ BFH v. 15.12.1983, BStBl. II 1984, 388, 393, 395.

b) Folgerungen für den Vorsteuerabzug bei Treuhandverhältnissen

Nachdem die Leistungsbeziehungen bei Treuhandverhältnissen im Außen- wie im Innenverhältnis geklärt sind¹⁰¹¹, bleibt mit Hilfe des „ausgelagerten Umsatzes“ das intrikateste Problem zu lösen, der Vorsteuerabzug. An dieser Stelle empfiehlt es sich, die unterschiedlichen Treuhandgestaltungen nach einer auf Schön¹⁰¹² zurückzuführenden Differenzierung zu unterteilen. Schön differenziert bezüglich dem Gegenstand der Treuhandschaft und der Intensität des Treuhandverhältnisses die sog. Unternehmenstreuhand, die Kommissionstreuhand und die allgemeine Leistungstreuhand. Letztere ist dadurch gekennzeichnet, dass es ein Nichtunternehmer gegenüber einem Treugeber übernimmt, eine Leistung auszuführen (oder zu besorgen). Die sog. Kommissionstreuhand zeichnet sich dadurch aus, dass es ein Unternehmer geschäftsmäßig übernimmt, Leistungen auf Rechnung verschiedener Auftraggeber zu erbringen (oder zu besorgen). Die Intensität der treuhänderischen Betätigung ist hier ausgeprägter als bei der einfachen Leistungstreuhand. Schließlich bleibt der Fall, dass ein Unternehmen als ganzes zum Gegenstand eines Treuhandverhältnisses gemacht wird. Schön bezeichnet diese Fallgruppe als Unternehmenstreuhand.

(1) Einfache Leistungstreuhand

Die einfache Leistungstreuhand beschreibt den Fall, das sich ein Unternehmer einer dritten Person bedient, um Leistungen am Markt zu erbringen oder zu besorgen. Bereits erörtert wurde, dass im Falle der Leistungserbringung durch den Treuhänder diesem diese auch zuzurechnen ist, unabhängig davon, ob er die Unternehmereigenschaft des § 2 UStG erfüllt. Betrachtet man den Treuhänder im konkreten Fall als Nichtunternehmer, so eröffnet sich die systemwidrige Konsequenz eines unbesteuerten Letztverbrauches in Höhe der Wertschöpfung in Händen des Treugebers oder Treuhänders. Der Fehler, der zu diesem Ergebnis führt, kann m.E. jedoch niemals in der personellen Zurechnung des Umsatzes zu suchen sein, sondern einzig und allein in der Auslegung des Unternehmerbegriffes.¹⁰¹³

Die Konsequenz dieser Lösung bestätigt sich auch auf der Leistungseingangsseite. Das FG Schleswig-Holstein hatte 1977 über den Sachverhalt zu befinden, dass ein Automobilhändler zur Umgehung seiner Kontingente Strohmänner einschaltete, die im eigenen Namen aber auf seine Rechnung Kfz von einer Autofirma besorgten.¹⁰¹⁴ Das FG verweigerte dem Automobilhändler den Vorsteuerab-

¹⁰¹¹ Hierzu § 5.D.2.b.(2).(b).

¹⁰¹² Umsatzsteuerkongress-Bericht, 1991/92, S. 117 ff. (136 ff.).

¹⁰¹³ Ausführlich § 4.A.3.; die Negation der Unternehmereigenschaft des Treuhänders kann nicht dazu führen, die Umsätze des Treuhänders dem Treugeber zuzurechnen. A.A. Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, S. 117 (136) und Friedl, UR 1987, 65 (68 f.).

¹⁰¹⁴ FG Schleswig-Holstein v. 13.7.1977 (rkr), EFG 1977, 570.

zug aus den vom Hersteller den Stroh Männern erteilten Rechnungen mit der Begründung, dass die Stroh Männer eigenständig in die Lieferkette eingeschaltet waren. Der Automobilhändler erwarb die Automobile nicht vom Hersteller, sondern von den im Sinne des § 2 UStG nichtunternehmerischen Stroh Männern. Wenn man aber, wie es das FG Schleswig-Holstein zu recht tut, den Strohmann als eigenständiges Rechtssubjekt auf der Leistungseingangsseite betrachtet und somit den Vorsteuerabzug - letztlich auch systemwidrig - verwehrt, so muss man dies auf der Leistungsausgangsseite mit der gleichen Konsequenz durchstehen. Angemerkt sei hier noch, dass auch dieses Ergebnis dadurch zu vermeiden ist, indem man den Unternehmerbegriff entsprechend seiner Funktion möglichst weit auslegt. Da der Unternehmerbegriff auf der Leistungseingangsseite (§ 15 UStG) und auf der Leistungsausgangsseite (§ 2 UStG) derselbe ist, ist auch dessen Auslegung auf beiden Seiten konform vorzunehmen. Eine diametrale Auslegung im Sinne einer restriktiveren auf der Leistungseingangsseite und einer extensiven auf der Leistungsausgangsseite verbietet sich somit von selbst.

Ein anderes Konzept verfolgen Friedl¹⁰¹⁵ und Schön¹⁰¹⁶, die den Treuhänder für den Fall, dass dieser mangels Unternehmereigenschaft nicht in den Kreis der Steuerpflichtigen einbezogen wird, außerhalb der Absatzkette stellen wollen. Es entspreche der Systematik der Umsatzsteuer, wenn man für die Frage, wer im umsatzsteuerlichen Sinne eine Leistung erbringt oder empfängt, weniger auf die bürgerlich-rechtlichen Leistungsbeziehungen als auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten abhebt und als maßgeblich ansieht, aus welchen Mitteln eine Leistung und zu wessen Verfügung sie erbracht wird.¹⁰¹⁷ Ebenso fordern beide Autoren, beim Leistungsbezug durch vorgeschobene Nichtunternehmer dem Hintermann (Treugeber) den Vorsteuerabzug zu gewähren.¹⁰¹⁸ Zusammen berufen sie sich dabei auf das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung, welches den § 15 UStG beherrsche. Wenn Friedl zudem die Rechtsprechung des BFH in den Zwischenvermietungsurteilen vom 15.12.1983 als Stütze seiner Thesen heranzieht, so ist dies unzulässig. Denn hier hat der BFH die Vermietungsumsätze des Mittelsmannes gerade nicht dem Hintermann zugerechnet, um den Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 2 UStG zu erreichen, sondern er hat das personelle Auseinanderfallen von Eingangs- und Ausgangsleistung über die wirtschaftliche Zuordnung des § 15 UStG kurzgeschlossen. Eine personelle Verlagerung von Umsätzen oder Leistungsbezügen hat der BFH damit bewusst vermieden.

Im Ergebnis ist also festzuhalten, dass der nichtunternehmerische Treuhänder sehr wohl als Steuersubjekt in die Leistungsketten einbezogen ist.¹⁰¹⁹ Auf der Leistungseingangsseite hat dies die systemwidrige Konsequenz, dass dem Treuhänder trotz der Unternehmereigenschaft seines Treugebers kein Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zusteht. Abhilfe schaffen in dieser Si-

¹⁰¹⁵ UR 1987, 65 (68 f.).

¹⁰¹⁶ Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, S. 117 (136).

¹⁰¹⁷ Friedl, UR 1987, 65 (69); ebenso Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, S. 117 (136), der auf die eigentliche Wertschöpfung beim Treugeber abstellt.

¹⁰¹⁸ Friedl, UR 1987, 65 (69); Schön, Umsatzsteuerkongress-Bericht, 1991/92, 117 (154 f.).

¹⁰¹⁹ Ebenso FG Schleswig-Holstein v. 13.7.1977 (rkr), EFG 1977, 570.

tuation kann m.E. nur eine möglichst weit gefasste Auslegung des Unternehmerbegriffes, welcher der besonderen Situation des Treuhandverhältnisses Rechnung zu tragen hat. Bei der Frage der Nachhaltigkeit der Betätigung des Treuhänders sollte m.E. auch die Unternehmereigenschaft des Treugebers mit ins Auge gefasst werden. Hier hilft in der Tat die Rechtsprechung des BFH¹⁰²⁰ zum ausgelagerten Umsatz, welche beim Hintermann für dessen Unternehmereigenschaft die Umsätze des mittelbaren Stellvertreters mitberücksichtigt. Reziprok könnte für die Unternehmereigenschaft des Treuhänders die Intensität der Betätigung des Treugebers berücksichtigt werden, um dem Verbrauchsteueraspekt der Umsatzsteuer Rechnung zu tragen.¹⁰²¹

(2) Unternehmenstreuhand

Bei der Unternehmenstreuhand überträgt der Treugeber dem Treuhänder einen kompletten unternehmerischen Bereich, der seinerseits mit Hilfe dieses Unternehmens Umsätze gegenüber Dritten ausführt. Der Begriff Unternehmen ist dabei nicht zwingend dem allgemeinen Sprachgebrauch entlehnt, sondern im umsatzsteuerrechtlichen Sinne zu verstehen. Auch eine einzige Immobilie kann ein Unternehmen sein. Soweit der Treuhänder Leistungen von Dritten in Anspruch nimmt, die in sein treuhänderisch geführtes Unternehmen eingehen, bestehen keine Bedenken, ihm den Vorsteuerabzug zu gewähren.¹⁰²²

Unsicherheiten treten jedoch hervor bei der Frage, ob dem Treugeber nach Übertragung des Unternehmens(teils) weiterhin der Zugang zum Vorsteuerabzug offen steht. Dabei geht es um den Sachverhalt, dass der Treuhänder dem Treugeber weiterhin Leistungen zur Verfügung stellt, die bei diesem in die unternehmerische Tätigkeit eingehen. Kritisch hat man sich dabei mit der Frage auseinanderzusetzen, ob der Treugeber durch die treuhänderische Führung seines Unternehmens den eigenen Unternehmerstatus verliert. Denn § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG setzt voraus, dass ein Unternehmer Leistungen für sein Unternehmen bezieht. Bei der Unternehmenstreuhand hat der Treugeber aber entweder gar kein Unternehmen mehr, weil er sein gesamtes Unternehmen auf den Treuhänder übertragen hat. Soweit er nur einen Teil seiner unternehmerischen Tätigkeit ausgelagert hat, bezieht er die in Rede stehenden Leistungen in jedem Falle nicht für sein Unternehmen. Der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG und ebenso der des Art. 17 Abs. 2 der 6. RL-EG („Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ...“) lassen einen Vorsteuerabzug des Treugebers nicht zu.

¹⁰²⁰ Urteile v. 15.12.1983, BFHE 140, 354 = BStBl. II 1984, 388 = UR 1984, 103; v. 16.5.1984, BFHE 141, 68 = BStBl. II 1984, 537 = UR 1984, 156.

¹⁰²¹ Pump lehnt demgegenüber eine Anwendung der Rechtsprechung zum „ausgelagerten Umsatz“ zwischen Strohmann und Hintermann ab, vgl. StBP 1998, 211 (211).

¹⁰²² Ebenso Heidner, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Rz. 724; Schön, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1991/92, S. 117 (151).

Zu einem anderen Ergebnis kommt jedoch der BFH in den Urteilen zur Zwischenvermietung.¹⁰²³ Der BFH sieht es hier für sachgerecht an, den Vorsteuerabzug des Bauherren davon abhängig zu machen, ob die auf einen „Zwischenmieter“ ausgelagerten Vermietungsumsätze steuerpflichtig oder steuerfrei sind und damit den Ausschlussstatbestand des § 15 Abs. 2 UStG begründen. Er hat diese Rechtsprechung ausdrücklich bestätigt, indem er entschied, dass die Auslagerung eines Umsatzes auf einen Mittelsmann dazu führe, dass nur dieser für die Abgabe einer Verzichtserklärung gem. § 9 UStG zuständig sei, die materielle Wirkung der Verzichtserklärung aber den Hintermann treffe.¹⁰²⁴ Dieser vom BFH konstruierte Vorsteuerauschluss (§ 15 Abs. 2 UStG) impliziert, dass auch bei personellem Auseinanderfallen von Eingangs- und Ausgangsleistung ein Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich möglich ist.¹⁰²⁵ Das Konstrukt vom ausgelagerten Umsatz ist im Schrifttum allerdings auf substantielle Kritik gestoßen. Neben der Wortlautbegrenzung des § 15 UStG beklagen die Kritiker insbesondere die Unternehmereigenschaft des Hintermannes als offengelassenes Problem.¹⁰²⁶ Bei aller Kritik übersehen die Autoren jedoch, dass die Lösung dieses Problems aus der Konstruktion des „ausgelagerten Umsatzes“ selbst hervor geht. Bejaht man für Zwecke des Vorsteuerabzuges die Zuordnung der Umsätze des Treuhänders zu den Eingangsleistungen des Hintermannes im Wege einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, so muss man m.E. zwingend auch zu dem Schluss kommen, dass eben diese Umsätze auch beim Hintermann die Unternehmereigenschaft begründen können. Man könnte hier von einem „mittelbaren Unternehmer“ sprechen. Dies trifft wohl auch den Kern einer jeden Treuhandgestaltung. Denn mit der Einräumung der treuhänderischen Rechtsmacht zu Händen des Treuhänders hat der Treugeber ja nicht vollständig und abschließend seine Rechte aus der Hand gegeben, sondern er überträgt diese lediglich für eine Zeit befristet oder auf Widerruf. Eine Treuhand unter Verzicht auf eine Rückforderung wäre keine Treuhand mehr. Man wird daher zwanglos sowohl dem Treuhänder als auch dem Treugeber den Vorsteueranspruch gewähren können, soweit sie Vorleistungen in Anspruch nehmen, die in das treuhänderisch verwaltete Unternehmen eingehen, dem Treuhänder als „aktivem“, dem Treugeber als „passivem“ Unternehmer.¹⁰²⁷

¹⁰²³ BFH v. 15.12.1983, BStBl. II 1984, 388 = BFHE 140, 354 = UR 1984, 103 ff.

¹⁰²⁴ BFH v. 16.5.1984, BFHE 141, 68 = BStBl. II 1984, 537 = UR 1984, 156.

¹⁰²⁵ Dies verkennt Reiß, *StuW* 1987, 351 (360), wenn er in Anmerkung zu den Zwischenvermietungsurteilen von der verpönten steuerverschärfenden Analogie spricht.

¹⁰²⁶ So z. B. Rüttinger, *UR* 1985, 108 (110); Widmann, *DB* 1984, 1421 (1423); ders., *UR* 1985, 80; Reiß, *StuW* 1987, 351 (360); Schwarze, *Umsatzsteuerkongreß-Bericht* 1985, 153 (165).

¹⁰²⁷ Ähnlich Schön, *Umsatzsteuerkongreß-Bericht* 1991/92, 117 (152), der von der Aktiv- und der Passivseite desselben Unternehmens spricht.

(3) Kommissionstreuhand

Abschließend bleiben noch die Fälle zu behandeln, die oben als Kommissionstreuhand bezeichnet wurden. Die sog. Kommissionstreuhand soll sich von der einfachen Leistungstreuhand dadurch unterscheiden, dass es der Treuhänder geschäftsmäßig unternimmt, Leistungen im eigenen Namen aber für fremde Rechnung zu besorgen. Angesprochen sind hierbei Fälle sog. Einkaufs- und Verkaufskommission, die sich dabei auf Lieferungen wie auch sonstige Leistungen beziehen können. Einfachstes Beispiel ist die handelsrechtliche Kommission gem. § 383 ff. HGB. Die Kommissionstreuhand umfasst aber auch die sog. „Leistungskommission“, das heißt die fremdnützige Ausführung sonstiger Leistungen durch einen eigenständigen Unternehmer, wie es z.B. bei der Verwaltung von Urheberrechten durch eine Treuhandgesellschaft oder beim Vertrieb von Standardsoftware im Wege von Kommissionsstrukturen der Fall ist.

Im Hinblick auf die Unternehmereigenschaft des Treuhänders erweist sich die Kommissionstreuhand als die einfachste Form. Der Treuhänder zeichnet sich hier gerade dadurch aus, dass er es geschäftsmäßig übernimmt, Leistungen im eigenen Namen aber auf fremde Rechnung zu erbringen oder zu besorgen. Zweifel an der Nachhaltigkeit der Tätigkeit des Treuhänders sollten sich deshalb nicht ergeben.

Um den Vorsteuerabzug des Treuhänders oder ggf. des Treugebers bejahen zu können, bedarf es allerdings neben der Unternehmerstellung der Beteiligten solcher Gegenstände oder Dienstleistungen, die für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet werden. Es stellt sich hierbei die Frage, wie die Leistungsbeziehungen im Innenverhältnis tatsächlich ausgestaltet sind. Während § 3 Abs. 3 UStG in seinem Anwendungsbereich in der Lage ist, durchgängige Leistungsketten zu fingieren¹⁰²⁸, ist bei der sog. Leistungskommission keine Rechtsgrundlage für eine derartige Fiktion erkennbar.¹⁰²⁹ Es bietet sich also an, den auf Schön zurückgehenden Begriff der sog. Kommissionstreuhand weitergehend zu differenzieren.

Zunächst fallen unter den Begriff der Kommissionstreuhand die Fälle der handelsrechtlichen Kommission gem. §§ 383 ff, 406 HGB. § 3 Abs. 3 UStG fingiert für diese Fälle Lieferungen zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten. Bei der Verkaufskommission gilt der Kommissionär, bei der Einkaufskommission der Kommittent als Abnehmer. Diese Fiktionen durchgängiger Lieferketten haben natürlich auch Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug. Nach der Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG liegt jeweils ein Doppelumsatz zwischen Kommissionär und Kommittenten im Innenverhältnis sowie zwischen dem Kommissionär und dem Vertragspartner (Außenverhältnis) vor. Daraus ergibt sich bei der Verkaufskommission für den Kommissionär als auch für den Vertragspartner ein Vorsteuerabzug aus dem vollen bzw. aus dem um die Kommission erhöhten Warenwert. Bei der Einkaufskommission gilt entsprechendes.¹⁰³⁰ Der

¹⁰²⁸ Ausführlich § 4.C.3.

¹⁰²⁹ Ausführlich § 4.D.2.

renwert. Bei der Einkaufskommission gilt entsprechendes.¹⁰³⁰ Der Vorsteuerabzug bei echten Kommissionsverhältnissen dürfte unstrittig sein.¹⁰³¹

Wie bereits ausführlich erläutert, ist der Anwendungsbereich des § 3 Abs. 3 UStG keiner analogen Anwendung jenseits des Bereiches der handelsrechtlichen Kommission zugänglich.¹⁰³² Dies ergibt sich nicht zuletzt daraus, dass schlichtweg kein Bedürfnis nach einer ergänzenden Auslegung des § 3 Abs. 3 UStG besteht. Bei der sog. Leistungskommission erbringt der Treuhänder geschäftsmäßig sonstige Leistungen im eigenen Namen für Rechnung des Treugebers. Neben der viel zitierten Zwischenvermietung umfasst das Anwendungsfeld der Leistungskommission z.B. den Handel von Banken mit Goldzertifikaten oder auch den klassischen Fall einer Treuhandgesellschaft, die Patente, Warenzeichen oder sonstige Urheberrechte verschiedener Auftraggeber im eigenen Namen verwaltet. Hier liegt eben kein (fingierter) Doppelumsatz zwischen dem Treugeber, dem Treuhänder und dem Vertragspartner vor. Die umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen reduzieren sich demnach auf das Geschäftsbesorgungsverhältnis, wie es jedem Kommissionsvertrag zugrunde liegt.¹⁰³³ Dementsprechend liegt im Außenverhältnis eine Leistung vom Treuhänder an den Dritten vor, während im Innenverhältnis eine sonstige Leistung vom Treuhänder an den Treugeber erbracht wird.

Der sog. Leistungskommission liegt also regelmäßig ein Geschäftsbesorgungsverhältnis zugrunde, wie es auch Vorbild für den „ausgelagerten Umsatz“ bei den Zwischenvermietungsurteilen¹⁰³⁴ war. Der BFH macht hier den Vorsteuerabzug des Hintermannes von den Umsätzen des mittelbaren Stellvertreters abhängig. D.h., für die Beurteilung des Vorsteuerabzuges beim Treugeber ist die Verwendung des Treugutes beim Treuhänder ausschlaggebend. Das Rechtsinstitut des „ausgelagerten Umsatzes“ stellt sich somit als Pendant zur Regelung des § 3 Abs. 3 UStG dar. Die Technik ist jedoch vollkommen unterschiedlich. Während § 3 Abs. 3 UStG per Fiktion die Leistungskette zwischen Kommittenten und Kommissionär schließt, räumt der BFH der zivilrechtlichen Leistungsbeziehung bei der Leistungskommission Vorrang vor einer wirtschaftlichen Interpretation ein. Die strikte Anknüpfung an die zivilrechtlichen Vorgaben zieht dann aber die notwendige Konsequenz nach sich, den Vorsteuerabzug über den Leistenden und seinen Hintermann kurzzuschließen.

¹⁰³⁰ Dazu Wenzel in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 252.

¹⁰³¹ Beachte aber die Meinungsverschiedenheiten zwischen Giesberts und Wenzel in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 257, § 15 Anm. 252.

¹⁰³² Ausführlich § 4.C.4.

¹⁰³³ Zur zivilrechtlichen Einordnung des Kommissionsvertrages vgl. Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 258.

¹⁰³⁴ BFH v. 15.12.1983, BFHE 140, 354 = BStBl. II 1984, 388 = UR 1984, 103; v. 16.5.1984, BFHE 141, 68 = BStBl. II 1984, 537 = UR 1984, 156.

c) Abgrenzung zur horizontalen Zurechnung

Fraglich erscheint, wie sich die Forderung Stadie, die Rechtsprechung zum „ausgelagerten Umsatz“ auf das eingangs dargestellte Beispiel der Ferienhausvermietung zu übertragen, mit der neuesten BFH Rechtsprechung¹⁰³⁵ zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für Zwecke des Vorsteuerabzuges verhält. Der BFH hat mit Urteil¹⁰³⁶ vom 1.10.1998 entschieden, dass mehrere Gemeinschaftler als Empfänger einer einheitlichen Leistung den Vorsteuerabzug anteilig geltend machen können, wenn sie nur einzeln und nicht in Gemeinschaft Unternehmer sind. Auf diese Rechtsprechung wird ausführlich im nächsten Kapitel eingegangen. Festzustellen ist jedoch schon an dieser Stelle, dass der BFH mit diesem Urteil genau den gegenteiligen Fall entschieden hat, nämlich, dass Eingangsleistungen zwar in Gesellschaft/Gemeinschaft bezogen werden, die wirtschaftlich hierzu gehörigen Umsätze aber von den Gesellschaftern/Gemeinschaftlern einzeln erbracht werden. Abstrakt gesprochen geht es also nicht um das Problem, dass ein weiteres Subjekt zwischengeschaltet ist, dem die Ausgangsleistungen zuzurechnen sind (vertikales Problem), sondern dass der Leistungseingang über ein zusätzliches Subjekt erfolgt, welches sich aus den einzelnen Unternehmern konstituiert. Um den Eingang einheitlicher Leistungen den Ausgangsleistungen der einzelnen Gesellschafter/Gemeinschaftler zuzurechnen, bedarf es demnach einer Schlüsselung. Der BFH löst dieses „horizontale“ Zurechnungsproblem über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 1 Abs. 2 der Verordnung zu § 180 AO.

Im Ergebnis ist Stadie in seiner Forderung zuzustimmen, den eingangs beschriebenen Fall „Ferienhausvermietung“¹⁰³⁷ über das Rechtsinstitut des ausgelagerten Umsatzes zu lösen. Hier geht es eben nicht darum, eine einheitliche Eingangsleistung mehreren Ausgangsleistungen zuzurechnen, sondern umgekehrt, Ausgangsleistungen eines Steuersubjektes (GbR) den Eingangsleistungen der Gesellschafter zuzuordnen. Die Lösung hat der BFH in den Zwischenvermietungsurteilen¹⁰³⁸ vorgegeben. Es müsste zu unlösbaren Widersprüchen führen, wollte man hier die Ausgangsleistungen der GbR den einzelnen Gesellschaftern zurechnen. Diesem Lösungsansatz widerspricht schon die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (§ 38 AO), denn schließlich ist es die GbR, die den Leistungstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfüllt. Auf die Friktionen bzgl. der Rechnungsstellung, die sich aus einer vom zivilrechtlichen Leistungsverhältnis abweichenden umsatzsteuerlichen Qualifikation des Leistenden ergeben, wurde im ersten Teil dieser Arbeit bereits ausführlich eingegangen. Um den personellen Bruch zwischen Ein-

¹⁰³⁵ BFH v. 1.10.1998, UR 1999, 36

¹⁰³⁶ UR 1999, 36

¹⁰³⁷ Vgl. § 8.A.1.

¹⁰³⁸ BFH v. 15.12.1983, BFHE 140, 354 = BStBl. II 1984, 388 = UR 1984, 103; v. 16.5.1984, BFHE 141, 68 = BStBl. II 1984, 537 = UR 1984, 156.

gangs- und Ausgangsleistung folgerichtig zu schließen, bleibt demnach nur das Institut des ausgelagerten Umsatzes.

5. Stadié: Mitunternehmer im Umsatzsteuerrecht

In einem Aufsatz¹⁰³⁹ aus dem Jahre 1986 stellt Stadié die Forderung auf, der Vorsteuerabzug eines Gesellschafters müsse grundsätzlich bei allen Leistungsbezügen eines Personengesellschafters gegeben sein, die einkommensteuerrechtlich zu Sonderbetriebsausgaben führen. Stadié wendet sich mit dieser Forderung gegen ein Urteil des BFH¹⁰⁴⁰, wonach der Vorsteuerabzug aus der Herstellung oder Anschaffung eines Wirtschaftsgutes, das der Gesellschafter der Gesellschaft unentgeltlich überlässt, ausgeschlossen sein soll. Ein Vorsteuerabzug beim Gesellschafter kommt nach Ansicht des BFH nur dann in Frage, wenn der Gesellschafter bereits aufgrund einer anderen Tätigkeit Unternehmer ist und die Gesellschaftsbeteiligung im Rahmen dieser unternehmerischen Betätigung halte.

Die Forderung von Stadié, auch im Umsatzsteuerrecht die Mitunternehmergrundsätze anwenden zu wollen, in dem Sinne, dass die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft dem Gesellschafter im Rahmen des § 15 UStG zuzurechnen sein soll, ist in der Tat deckungsgleich mit dem Rechtsinstitut des „ausgelagerten Umsatzes“. Stadié leitet diese Forderung nicht aus dem Gesetzeswortlaut des § 15 UStG ab, sondern aus dem übergeordneten Grundsatz der Wettbewerbsneutralität des Umsatzsteuerrechts. Zielorientiert kommt er zu dem Ergebnis, dass die Vorsteuerbelastung von Gegenständen, die zwar der Gesellschafter erwirbt, welche aber im Unternehmen der Gesellschaft Verwendung finden, gegen das Gebot der Wettbewerbsneutralität verstößt. Fraglich allerdings ist, warum Stadié Besteuerungsgrundsätze aus dem Einkommensteuerrecht in das Umsatzsteuerrecht übertragen möchte, obwohl, wie er es im übrigen selber bemerkt¹⁰⁴¹, das Problem vom BFH bereits mit der Rechtsprechung zum „ausgelagerten Umsatz“ gelöst ist. Dem Grunde nach geht es auch in den Thesen von Stadié lediglich darum, dem Gesellschafter für Zwecke des Vorsteuerabzuges die Ausgangsleistungen der Gesellschaft zuzurechnen. Dem Gedanken der Mitunternehmerkonzeption im Umsatzsteuerrecht weiter nachzugehen, erscheint aus dieser Perspektive überflüssig. Darüber hinaus ist es auch nicht unbedenklich, ertragsteuerliche Grundsätze unbesehen in das Umsatzsteuerrecht zu transformieren. Dies rührt schon daher, dass die Mitunternehmerkonzeption im Ertragsteuerrecht nur auf Personengesellschaften und darüber hinaus nur auf gewerbliche (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 2. HS EStG) und selbständige (§ 18 Abs. 4 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) Tätigkeiten beschränkt ist. Die Problematik ausgelagerter Umsätze stellt sich aber ebenso bei Kapitalgesellschaften oder anderen als den bezeichneten Einkunftsarten. Es sei daran erinnert, dass die Zwischenvermietungsurteile zur

¹⁰³⁹ Stadié, UR 1986, 137.

¹⁰⁴⁰ BFH v. 26.1.1984, BStBl. II 1984, 231.

¹⁰⁴¹ UR 1986, 137 (139).

Einschaltung einer GmbH in die Leistungserbringung von Vermietungsumsätzen ergangen sind. Es ist m.E. wenig einsichtig, ein weiteres Institut einzuführen, welches in seinem materiellen Gehalt bereits durch den „ausgelagerten Umsatz“ erfasst wird und zudem nur zur Lösung eines Teils der Problemfälle beitragen kann.

C. Horizontale Zurechnung: Personenvereinigungen, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werden

1. Problembeschreibung

Gesellschaften wie Gemeinschaften wird nach ganz herrschender Auffassung die Fähigkeit zugesprochen, Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG sein zu können.¹⁰⁴² Dies gilt nach § 2 Abs. 1 Satz 3 2. HS 2. Alt. UStG auch dann, wenn die Personenvereinigungen nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werden. Demnach können auch solche Personenvereinigungen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG sein, die keine Umsätze im Außenverhältnis erbringen. Eine Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr, wie sie z.B. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG fordert, ist für die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG folglich abdingbar. Dies ist auch konsequent vor dem Verbrauchsteuercharakter des UStG. Entscheidend für die Steuerwürdigkeit im Umsatzsteuerrecht ist lediglich, ob die Leistungserstellung eines Subjektes eine gewisse Nachhaltigkeit aufweist (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 3 1. HS UStG), welche es rechtfertigt, diese dem Umsatzsteuerrecht zu unterwerfen. Das Begriffspaar „gewerblich“ oder „beruflich“ ist nach hier vertretener Auffassung als historisches Relikt zu verstehen und sollte aus dem Gesetzestext gestrichen werden.¹⁰⁴³ Wenn es aber der Teleologie des Umsatzsteuerrechtes entspricht, den nachhaltig zur Verfügung gestellten Konsum zu besteuern, so muss dies auch für Personenvereinigungen gelten, die diesen nur ihren Mitgliedern zur Verfügung stellen. Es ist prinzipiell unerheblich, in welcher Weise der Verbraucherversorger seine Abnehmer findet.¹⁰⁴⁴

Dass einer Personenvereinigung, die ausnahmslos gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird, nicht per se die Unternehmereigenschaft abzusprechen ist, kann jedoch nicht bedeuten, diese unbesehen der allgemeinen in § 2 Abs. 1 Satz 3 1. HS UStG niedergelegten Voraussetzungen zum Unternehmer machen zu wol-

¹⁰⁴² Statt aller Georgy in: Plückebaum/Malitzky, UStG, Bd. II/2, § 2 Abs. 1 Rz. 70 ff.; Heidner in: Bunjes/Geist, UStG, § 2 Rz. 11; Klenk in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 2 Rz. 10; Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rz. 98 ff., 108 ff.; ausführlich zur Unternehmerfähigkeit vgl. § 3.C.3.

¹⁰⁴³ Ausführlich § 3.C.5.

¹⁰⁴⁴ Ebenso Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Anm. 403.

len.¹⁰⁴⁵ Daraus folgt, dass die Tätigkeit der Personenvereinigung einer nachhaltigen Erbringung von Leistungen gegen Entgelt entsprechen muss. Beschränkt sich der Zweck der Gemeinschaft/Gesellschaft lediglich darauf, den gemeinsamen Bezug von Leistungen und deren gemeinsame Nutzung durch die Mitglieder/Gesellschafter zu organisieren, so führt der Umstand allein, dass eine Gemeinschaft/Gesellschaft vorliegt, nicht schon dazu, dass diese als zwischengeschalteter „umsatzloser“ Unternehmer anzusehen ist.

Die Problematik wird deutlich bei Bauherrengemeinschaften, Büro- und Praxisgemeinschaften und anderen kostenumlegenden Kooperationsgesellschaften (z.B.: gemeinsames Anmieten oder Errichten eines Gegenstandes, welcher nur von den Mitgliedern einzeln genutzt wird). Für Zwecke des Vorsteueranspruches hatte der BFH nach früherer Rechtsprechung ständig zwischen Leistungen an die Gesellschaft und Leistungen an die Gesellschafter unterschieden. Die Gesellschaft konnte keinen Vorsteuerbetrag für die an ihren Gesellschafter erbrachte Leistung abziehen, da sie nicht Leistungsempfänger im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist.¹⁰⁴⁶ Dieser ist zum Vorsteuerabzug nur berechtigt, wenn er selbst Unternehmer ist und die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erfüllt.¹⁰⁴⁷ Auch bei Gemeinschaften hat der BFH¹⁰⁴⁸ danach unterschieden, ob die Leistungen an die Gemeinschaft oder an die Gemeinschaftler gegangen waren. Danach kann der Gemeinschaftler – unter den sonstigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG – die Vorsteuer für die an ihn erbrachten Leistungen abziehen. Dem Gemeinschaftler steht aber nicht der Vorsteuerabzug für die an die Gesamtheit der Gemeinschaftler erbrachten Leistungen zu.¹⁰⁴⁹ Bei Bauherrengemeinschaften sollte entscheidend sein, ob die Bauherren - regelmäßig vertreten durch einen Treuhänder - mit dem Bauunternehmer Einzelverträge abschließen (sog. Innengesellschaft), oder ob die Bauherren im Namen und für Rechnung aller Bauherren mit dem Bauunternehmer einen einzigen Vertrag abschließen (sog. Außengesellschaft).¹⁰⁵⁰ Sofern man die Bauherrengemeinschaft als Leistungsempfänger der Bauleistungen ansieht, stellt sich natürlich die Folgefrage der Weiterleistung an die Bauherren oder die Frage, ob eine Leistung an die Bauherrengemeinschaft äquivalent ist mit einer anteiligen Leistung an die Bauherren als Miteigentümer.¹⁰⁵¹

Wenn darüber gestritten wird, ob eine Weiterleistung vorliegt und ob diese gar entgeltlich ist oder nicht, oder ob die Leistung den Gesellschaf-

¹⁰⁴⁵ Hierzu BFH v. 17.7.1980, BStBl. II 1980, 622, betrifft typische Komplementär-GmbH; Korn, KÖSDI 1995, 10165 (10166 Tz. 3).

¹⁰⁴⁶ BFH v. 26.1.1984, BFHE 140, 121 = BStBl. II 1984, 231; v. 13.9.1984, BFHE 142, 164 = BStBl. II 1985, 21 = UR 1985, 35; v. 3.5.1989, UR 1990, 17 = BFH/NV 1990, 331.

¹⁰⁴⁷ BFH v. 9.3.1989, BFHE 156, 235 = BStBl. II 1989, 580 = UR 1989, 280.

¹⁰⁴⁸ BFH v. 26.2.1976, BFHE 118, 104 = BStBl. II 1976, 309 = UR 1976, 93; v. 11.12.1986, BFHE 148, 361 = BStBl. II 1987, 233 = UR 1987, 72; v. 20.9.1990, BFHE 162, 493 = BStBl. II 1991, 35 = UR 1991, 16.

¹⁰⁴⁹ BFH v. 19.12.1991, BFH/NV 1992, 569.

¹⁰⁵⁰ BFH v. 15.6.1995, BFH/NV 1996, 185; ebenso BMF, BStBl. I 1983, 374 Tz. 16; Dornfeld, DB 1981, 1691; Knop, UR 1982, 217; Schwarze, JbFStR 1981/82, 312 (314); ders., Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1985, 153 (173).

¹⁰⁵¹ Ebenso Reiß, BB 1987, 448 ff.

tern/Gesellschaftern zumindest mittelbar zuzurechnen ist, geht es im Endeffekt nur um die Frage, wem der Vorsteuerabzug gebühren soll. Der Kern des Problems liegt darin, dass, wenn man eine Gesellschaft/Gemeinschaft, die selbst keine Umsätze erbringt, als Leistungsempfänger ansieht, den Vorsteuerabzug aushebelt. Die Gesellschaft bekommt keinen Vorsteuerabzug, weil sie keine Umsätze erbringt und insoweit nicht umsatzsteuerlicher Unternehmer ist. Die Gesellschafter/Gesellschafter, die sehr wohl umsatzsteuerliche Unternehmer sind, bekommen keinen Vorsteuerabzug, weil sie nicht Leistungsempfänger sind und keine auf ihren Namen lautende Rechnung vorweisen können. Es verwundert indessen nicht, dass es zahlreiche Lösungsansätze gibt, wie mit dem aufgezeigten Problem umzugehen ist. Im folgenden werden diese Lösungsversuche und ihre Schwachstellen ausführlich diskutiert.

2. Zivilrechtlicher Lösungsansatz

Als gewichtigster Vertreter der zivilrechtlich orientierten Lösungsansätze dürfte Reiß zu nennen sein. In einem ausführlichen Aufsatz¹⁰⁵² aus dem Jahre 1987 stellt er die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen bei Werkleistungen im sog. Bauherrenmodell dar und kommt zu dem Ergebnis, dass bei einer Gläubigermehrheit im Sinne des § 432 BGB auch umsatzsteuerlich mehrere Leistungsempfänger vorliegen, soweit nicht die Gläubigermehrheit selbst umsatzsteuerlich als Unternehmer angesehen wird. Reiß spricht sich m.E. zurecht¹⁰⁵³ dagegen aus, die Gemeinschaft entgegen §§ 741 ff. BGB als eigenständiges umsatzsteuerliches Gebilde behandeln zu müssen.¹⁰⁵⁴ Es ist zivilrechtlich gleichgültig, ob ein Vertrag aller Bauherren mit dem Bauunternehmer vorliegt oder eine Mehrzahl von Einzelverträgen. Auch bei einem einzigen Vertrag aller Bauherren in Gemeinschaft schuldet jeder einzelne Bauherr dem Bauunternehmer nur einen anteiligen Werklohn.¹⁰⁵⁵ Entsprechendes gilt auch für Ausgangsleistungen. Wenn der gemeinsame Gegenstand von lediglich einem Miteigentümer allein vermietet wird, ist allein dieser Schuldner der Vermietungsleistung und Gläubiger des Anspruches auf den Mietzins. Lediglich im Innenverhältnis der Bauherrengemeinschaft besteht ein Anspruch der übrigen Miteigentümer auf einen Anteil am Ergebnis nach Abzug der auf sie anteilmäßig entfallenden Lasten gemäß §§ 743 Abs. 1, 748 BGB. Zutreffend beschreibt Reiß es als absurd, dass umsatzsteuerlich bei rechtlich und wirtschaftlich identischem Sachverhalt sich ganz unterschiedliche Folgerungen hinsichtlich der Leistungskette ergeben sollen und dies bei einer Steuer, die an-

¹⁰⁵² Reiß, BB 1987, 448.

¹⁰⁵³ Vgl. hierzu § 3.C.3.

¹⁰⁵⁴ Reiß, BB 1987, 448 (449).

¹⁰⁵⁵ BGH v. 17.1.1980, BB 1980, 1298; v. 18.6.1979, NJW 1979, 2101; v. 18.11.1976, BB 1977, 119; v. 29.6.1977, BB 1977, 1420.

geblich auf die Erfassung des wirtschaftlichen Gehaltes der Vorgänge besonderen Wert legt.¹⁰⁵⁶

Wird das Grundstück hingegen von allen Miteigentümern gemeinsam vermietet, so dass alle Gemeinschaftler Vertragspartner und damit gemeinschaftliche Gläubiger nach § 432 BGB werden, so steht außer Frage, dass die Gemeinschaft hier selbst Unternehmer wird. Tatsächlich wird in diesen Fällen die Bruchteilsgemeinschaft von einer Gesellschaft Bürgerlichen Rechts überlagert, deren Zweck in der gemeinsamen Vermietung liegt. Die Beiträge bestehen in der Überlassung des Bruchteileigentums zur Nutzung durch die Gesellschaft.¹⁰⁵⁷ Es erscheint deshalb von Grund auf verfehlt, eine Miteigentümergeinschaft auch dann als Leistungsempfänger anzusehen, wenn diese mangels gemeinsamer Leistungserbringung der Miteigentümer gar nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer zu werten ist. Leistungsempfänger sind auch bei gemeinsamer Auftragserteilung die einzelnen Mitglieder der Bruchteilsgemeinschaft.¹⁰⁵⁸ Im Ergebnis stimmt dies auch mit der in Kapitel § 3. C. 3. dargelegten Auffassung überein, dass die bloße Rechtsgemeinschaft eben nicht taugliches Umsatzsteuersubjekt sein kann.¹⁰⁵⁹

Fraglich bleibt allerdings, wie dieses Ergebnis (mehrere Leistungsempfänger) mit dem umsatzsteuerlichen Dogma der Einheitlichkeit der Leistung in Übereinstimmung zu bringen ist. Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung besagt, dass Leistungsvorgänge, die eine Einheit darstellen, nicht mit umsatzsteuerlicher Wirkung in einzelne Bestandteile zerlegt werden können.¹⁰⁶⁰ Den Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung als schlagendes Argument für das oben gefundene Ergebnis heranzuziehen, wäre jedoch verfehlt. Zum einen wird dieser Grundsatz bereits gesetzlich durchbrochen, indem § 3 Abs. 5 UStG für Fälle der Gehaltslieferung aus einem einheitlichen Liefervorgang einen Teil (Tausch) nach außen vorverlagert. Vor allem aber würde der Zweck des Einheitsgrundsatzes im Umsatzsteuerrecht ad absurdum geführt, wollte man durch diesen auch zwingend einen einheitlichen Leistungsempfänger kreieren. Der Sinn des Einheitsprinzips ist letztlich in der steuersystematischen Trennung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen verwurzelt. Ohne Einheitsprinzip wäre diese Unterscheidung in der Praxis nicht durchführbar, weil - bei isolierender Betrachtungsweise - nahezu

¹⁰⁵⁶ Reiß, BB 1987, 448 (450); zur Unbeachtlichkeit der zivilrechtlichen Würdigung des Sachverhaltes vgl. Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 92.

¹⁰⁵⁷ Vgl. Flume, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts I/1, Die Personengesellschaft, S. 116; MünchKomm-Ulmer, BGB, § 741 Anm. 4; Reiß, BB 1987, 448 (Fn. 10); vgl. hierzu ausführlich § 3.C.3.

¹⁰⁵⁸ Ebenso Forgách in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 15 Anm. 115.

¹⁰⁵⁹ Die Rechtsgemeinschaft ist nichts anderes als die gemeinsame Berechtigung an einem Gegenstand. Es fehlt an einem gemeinsamen Zweck und damit an einer gemeinsamen weiterreichenden Tätigkeit. Die Rechtsgemeinschaft kann sich nicht schuldrechtlich verpflichten, und es fehlt auch jegliche Haftungsordnung. Geht das gemeinschaftliche Handeln allerdings über ein bloßes Halten und Verwalten eines Gegenstandes hinaus, ist darin eine die Rechtsgemeinschaft überlagernde Gesellschaft des bürgerlichen Rechts zu erblicken, welche unstreitig Unternehmer im Sinne des § 2 UStG sein kann.

¹⁰⁶⁰ BFH v. 19.12.1991, BStBl. II 1992, 449; Abschnitt 25 Abs. 1 Satz 1 UStR 2000; ausführlich Söhn, StuW 1975, 164 (167); Giesberts in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Anm. 78 ff.

alle Lieferungen Elemente einer sonstigen Leistung und zahlreiche sonstige Leistungen Lieferelemente enthalten.

Eine genaue zivilrechtliche Analyse der Ausgangslage zeigt also, dass die Annahme einer einheitlichen Lieferung an die Bauherrengemeinschaft auch bei einem einheitlichen Auftreten im Außenverhältnis solange unhaltbar ist, solange die Bruchteilsgemeinschaft nicht in einer Gesellschaft zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks aufgeht und damit selbst die umsatzsteuerliche Unternehmer-eigenschaft erfüllt.

3. Lösung(en) des BFH

Der BFH ging anfänglich ohne weiteres davon aus, dass Empfänger der Bauleistungen die Bauherrengemeinschaft sei¹⁰⁶¹, mit der Folge, dass sie als Unternehmer die Leistungen in Gestalt der einzelnen Wohnungen an die Bauherren weitergebe.¹⁰⁶² Nicht zuletzt war es der Verdienst von Reiß¹⁰⁶³, dass diese Theorie vom BFH¹⁰⁶⁴ wieder fallengelassen wurde. In fast ironischer Tonlage bemerkt Reiß, dass sich eine Leistung der Bauhandwerker an die Bauherrengemeinschaft zur Not eben noch nachvollziehen lasse. Worin aber die Weiterlieferung an die einzelnen Miteigentümer, auch bei Einräumung von Sondereigentum, liegen solle, sei absolut nicht nachvollziehbar. In erster Linie stelle das Sondereigentum eine Beschränkung des Miteigentums dar, der eine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne wohl nicht entnommen werden könne.¹⁰⁶⁵ Aber auch bei Bestehen des Sondereigentums bei Baubeginn bedürfe es keiner weiteren Veranlassung der Bauherrengemeinschaft, die Bauleistungen in das Sondereigentum der Bauherren zu überführen. M.E. handelt es sich bei der konstruierten Weiterlieferung lediglich um eine Frucht der bösen Tat, die Bauherrengemeinschaft als Leistungsempfänger zu werten. Eine fundierte Erklärung gab und gibt es hierzu freilich nicht.

In einer Kehrtwendung zur obig dargestellten Rechtsprechung hat der BFH¹⁰⁶⁶ mit Urteil vom 27.1.1994 dargelegt, das Finanzamt könne den auf die einzelnen Bauherren entfallenden Vorsteuerbetrag aus einer Abrechnung über ein Gesamtobjekt im Steuerfestsetzungsbescheid als geschätzte Besteuerungsgrundlage nach § 155 Abs. 2, § 162 Abs. 3 AO heranziehen, weil darüber eine gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 2 AO i.V.m. § 1 Abs. 1, 2 der Verordnung¹⁰⁶⁷ über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen möglich ist. Die Verordnung zu § 180 AO ermögliche es, die Höhe der Vorsteuer aus Umsätzen gesondert festzustellen, die mehrere Hersteller oder Erwerber im Rahmen eines Gesamtobjektes empfangen haben, soweit ein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG in Betracht komme.

¹⁰⁶¹ BFH v. 30.10.1986, BStBl. II 1987, 145.

¹⁰⁶² BFH v. 5.3.1991, BFH/NV 1992, 1; BMF v. 1.7.1983, BStBl. I 1983, 374 Rz. 16.

¹⁰⁶³ Reiß, BB 1987, 448.

¹⁰⁶⁴ BFH v. 16.5.1995, UR 1996, 201 = BFH/NV 1996, 185; v. 27.1.1994, BStBl. II 1994, 288.

¹⁰⁶⁵ Vgl. hierzu § 3 WEG.

¹⁰⁶⁶ BStBl. II 1994, 488 (489); ebenso bereits FG Düsseldorf v. 28.5.1991, EFG 1992, 227.

¹⁰⁶⁷ Verordnung vom 19.12.1986, BGBl. I 1986, 2663.

Der BFH¹⁰⁶⁸ hat diese Rechtsprechung jüngst in anderem Zusammenhang erneut bestätigt. Kläger war eine aus drei Landwirten bestehende Bruchteilsgemeinschaft, die gemeinsam einen Mähdrescher zum Einsatz in ihren jeweiligen landwirtschaftlichen Betrieben erworben haben. Die Rechnung über den Kauf des Mähdreschers war an die Gemeinschaft gerichtet. Im unteren Teil der Rechnung waren die drei Landwirte mit ihren jeweiligen Anteilen an der Gemeinschaft namentlich aufgeführt. Die Vorinstanz verpflichtete das Finanzamt, Vorsteuern in der in der Rechnung ausgewiesenen Höhe gesondert und einheitlich festzustellen und den drei Gesellschaftern entsprechend ihrer Anteile zuzurechnen. Die Revision des Finanzamtes wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen, da Besteuerungsgrundlagen gem. § 1 Abs. 2 der Verordnung zu § 180 AO für Umsatzsteuerzwecke gesondert und einheitlich festgestellt werden könnten und dieser Feststellung auch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht entgegen steht. Denn als bloße verfahrensrechtliche Vorschrift könne die Verordnung nicht angewendet werden, wenn dies mit dem materiellen Recht auf Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht im Einklang stehe. In dieser Aussage liegt auch der eigentliche Kern des Urteils, indem der BFH die materiell-rechtliche Notwendigkeit dieser Entscheidung darlegt. In revolutionärer Abkehr von der bislang ständigen Rechtsprechung¹⁰⁶⁹ führt der BFH aus, dass für den Vorsteuerabzug einer Gemeinschaft respektive der Gemeinschaftler darauf ankommt, ob die Gemeinschaft selbst unternehmerisch tätig ist oder ob lediglich die Gemeinschaftler einer jeweils eigenen Tätigkeit nachgehen. Wenn sowohl die Gemeinschaftler als auch die Gemeinschaft Unternehmer sind, müsse festgestellt werden, in wessen Unternehmen der Leistungsbezug eingegangen ist. Ausdrücklich verabschiedet sich der erkennende V. Senat von der noch im Urteil¹⁰⁷⁰ vom 19.12.1992 vertretenen Auffassung, dass der Vorsteuerabzug eines Gemeinschaftlers bei Leistungen an die Gemeinschaft ausgeschlossen sei. Denn, so der BFH, jede andere Entscheidung würde den Sinn des Vorsteuerabzuges verkennen, den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Umsatzsteuer zu entlasten.

Das Urteil des BFH ist im Schrifttum¹⁰⁷¹ - soweit ersichtlich - auf durchgehende Anerkennung gestoßen, zumal der BFH zum ersten Mal ausgehend vom Sinn und Zweck des Vorsteuerabzuges die Norm des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgelegt hat. Ausgehend von der Urteilsbegründung, welche letztlich die Vorsteuerentlastung der Gemeinschaftler - unter besonderer Betonung der Rechtsprechung des EuGH - als entscheidendes Kriterium herausstellt, dürfte diese neue Rechtsprechung auch Auswirkungen auf die Judikatur zu Bauherrngemeinschaften, Ehegattengemeinschaften¹⁰⁷² und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts Einfluss haben. Denn auch bei Gesellschaften stellt sich regelmäßig das Problem des Vorsteuerkonfliktes zwischen Gesellschaft und Gesellschaftler.¹⁰⁷³

¹⁰⁶⁸ Urteil vom 1.10.1998, UR 1999, 36; siehe auch BFH v. 7.11.2000, BFH / NV 2001, 402 = DStR 2001, 212.

¹⁰⁶⁹ Z.B. BFH v. 13.3.1987, BStBl. II 1987, 524 = UR 1987, 202; v. 26.11.1987, BStBl. II 1988, 158 = UR 1988, 126; v. 1.6.1989, BStBl. II 1989, 677 = UR 1990, 11; v. 16.5.1995, BFH/NV 1996, 185.

¹⁰⁷⁰ BFH/NV 1992, 569.

¹⁰⁷¹ Vgl. Lange, UR 1999, 17; Horn, UR 1999, 270; Völkel, UR 1999, 196.

¹⁰⁷² Vgl. hierzu Horn, UR 1999, 270 ff.

¹⁰⁷³ Ebenso Lange, UR 1999, 17 (18).

4. Folgerungen aus dem BFH-Urteil v. 1.10.1998 – V R 31/98

a) Einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

Betrachtet man den Aufbau des Urteils, so stellt man fest, dass der BFH zunächst in aller Ausführlichkeit die Voraussetzungen für eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer nach § 1 Abs. 2 der Verordnung zu § 180 AO 1977 überprüft. Die verfahrensmäßige einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen liegt für umsatzsteuerliche Zwecke nur dann im Ermessen der Finanzbehörden, wenn mehrere Unternehmer im Rahmen eines Gesamtobjekts Umsätze ausführen oder empfangen. Der Begriff des Gesamtobjektes wird in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der VO zu § 180 AO 1977 definiert als der Einkunftserzielung dienende Wirtschaftsgüter, Anlagen oder Einrichtungen, welche mehreren Personen getrennt zuzurechnen sind. Diese Personen müssen bei der Planung, Herstellung, Erhaltung oder Erwerb des Gesamtobjektes gleichartige Rechtsbeziehungen zu Dritten hergestellt oder unterhalten haben.

Diese Voraussetzungen waren im „Mährescherurteil“¹⁰⁷⁴ zweifellos erfüllt, zumal es sich bei dem Mährescher um ein Wirtschaftsgut handelt, dessen Erwerb zu Bruchteilen Rechtsbeziehungen zwischen dem Veräußerer und den Bruchteilsberechtigten begründet hatte. Es stellt sich an dieser Stelle der Urteilsbegründung bereits die Frage, ob der erkennende V. Senat das Vorliegen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen als notwendige oder nur hinreichende Bedingung für einen anteiligen Vorsteuerabzug macht. Sofern die gesonderte und einheitliche Feststellung nämlich notwendig wäre, so wären sonstige Leistungen - etwa aus einer Reparatur des Mähreschers - nicht anteilig zurechenbar, da diese in keinem Falle ein Gesamtobjekt darstellen können. Hiergegen spricht jedoch schon, dass es nach § 4 der Verordnung zu § 180 AO 1977 im Ermessen des Finanzamtes steht, ein gesondert und einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen.¹⁰⁷⁵ Ein solches Verfahren ist insbesondere dann entbehrlich, wenn es sich um einen Fall geringer Bedeutung handelt, etwa, weil die Höhe des festgestellten Betrages und dessen Aufteilung feststehen. Die Bedeutung des Feststellungsverfahrens im Umsatzsteuerrechts dürfte dementsprechend gering einzuschätzen sein, zumal der BFH¹⁰⁷⁶ bereits in einem Urteil vom 27.1.1994 eine Vorsteueraufteilung außerhalb des Feststellungsverfahrens anerkannt hat.

¹⁰⁷⁴ BFH v. 1.10.1998, UR 1999, 36.

¹⁰⁷⁵ Ebenso Lange, UR 1999, 17 (19); Völkel, UR 1999, 196 (197).

¹⁰⁷⁶ BStBl. II 1994, 488 = UR 1994, 278.

b) Unternehmereigenschaft der Gemeinschaft / Gesellschaft

Das Urteil des BFH¹⁰⁷⁷ vom 1.10.1998 ist noch in anderer Hinsicht bemerkenswert. Der BFH hat festgestellt, dass die Mähdreschergemeinschaft nicht Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG ist. Sie sei nicht zu einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit gegründet worden und habe auch keine entgeltlichen Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt. Der BFH präzisiert damit in einschränkender Weise die Unternehmereigenschaft von Personenvereinigungen, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werden. Aus § 2 Abs. 1 Satz 3 2. Halbsatz UStG folgt nicht, dass eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr als Kriterium für die Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG entfällt. Beschränkt sich der Zweck der Gesellschaft lediglich darauf, den gemeinsamen Bezug von Leistungen und deren gemeinsame Verwendung durch die Gesellschafter zu organisieren, so führt der Umstand allein, dass eine Gesellschaft im Sinne der §§ 705 ff. BGB vorliegt, nicht schon dazu, diese als umsatzsteuerlichen Unternehmer anzusehen. Evidenter noch wird dies bei schlichten Rechtsgemeinschaften im Sinne der §§ 741 ff. BGB. Rechtsgemeinschaften als solche sind nichts anderes, als die gemeinsame Berechtigung an einem Gegenstand. Es fehlt damit per se an einer gemeinsamen weiterreichenden Tätigkeit, die die Unternehmereigenschaft begründen könnte.

Demgegenüber ging die bisherige Praxis, z. B. bei Bauherrengemeinschaften, ohne weiteres davon aus, dass Empfänger der Leistungen der Bauhandwerker die Bauherrengemeinschaft sei¹⁰⁷⁸, mit der Folge, dass sie als Unternehmer die Leistungen in Gestalt der einzelnen Wohnungen an die Bauherren weitergebe¹⁰⁷⁹. In der jüngeren Rechtsprechung war dies zumindest dann unbestritten, wenn die Bauherrengesellschaft als sog. Außengesellschaft konzipiert war.¹⁰⁸⁰ Hierbei wird bereits zivilrechtlich verkannt, dass bei einer Gläubigermehrheit im Sinne des § 432 BGB auch umsatzsteuerlich mehrere Leistungsempfänger vorliegen, wenn sich nicht auf der Leistungsausgangsseite die Unternehmerschaft der Bauherrengemeinschaft konstituiert. Zutreffend stellt der BFH im Besprechungsurteil darauf ab, ob die Gemeinschaft zur Aufnahme einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit gegründet worden ist. Dies ergibt sich in der Rechtspraxis wohl erst dann, wenn die Rechtsgemeinschaft von einer Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts überlagert wird.¹⁰⁸¹ Stadie¹⁰⁸² fordert hierzu, dass die Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern eine eigene Wertschöpfung erbringt. Dies sei dann der Fall, wenn

¹⁰⁷⁷ UR 1999, 36.

¹⁰⁷⁸ So BFH v. 30.10.1986, BStBl. II 1987, 145 = UR 1987, 78.

¹⁰⁷⁹ BFH v. 5.3.1991, BFH/NV 1992, 1 = UR 1992, 215.

¹⁰⁸⁰ BFH v. 16.5.1995, BFH/NV 1996, 185 = UR 1996, 201; ebenso BMF-Schreiben v. 1.7.1983, BStBl. I 1983, 374 (Tz. 16); zum Schrifttum vgl. Dornfeld, DB 1981, 1691; Knop, UR 1982, 217; Schwarze, JbFStR 1981/82, 312 (314); Schwarze, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1985, 153 (174).

¹⁰⁸¹ Vgl. hierzu Flume, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts I/1, Die Personengesellschaft, S. 116; MünchKomm-Ulmer, BGB, § 741 Anm. 4; Völkel, UR 1999/196 (201); Lange, UR 1999, 17 (18).

¹⁰⁸² Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 Anm. 410.

sellschaftern eine eigene Wertschöpfung erbringt. Dies sei dann der Fall, wenn die bezogenen Leistungen „verarbeitet“ werden und damit eine eigene Leistungstätigkeit erbracht wird.

c) Verhältnis zum „ausgelagerten Umsatz“

Von entscheidender Bedeutung ist an dieser Stelle das Verhältnis des Rechtsinstitutes „ausgelagerter Umsatz“¹⁰⁸³ zum anteiligen Vorsteuerabzug. Es stellt sich in der Tat die Frage, warum der BFH den Mähdrescherfall nicht derart gelöst hat, dass er der Bruchteilsgemeinschaft als „umsatzsteuerliches Rechtssubjekt“ die Umsätze der einzelnen Landwirte gleichsam als ausgelagert zurechnet. Auch auf diesem Wege wäre eine systemgemäße Entlastung von der Umsatzsteuer, die auf den Eingangsleistungen lastet, durchführbar. Namentlich Stadie¹⁰⁸⁴ trennt in seiner Anmerkung zum BFH-Urteil vom 18.3.1988 nicht zwischen diesen beiden Möglichkeiten, wenn er die Forderung erhebt, im Wege der Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG den Mitunternehmergedanken auf der Vorsteuerseite ins Spiel zu bringen, und gleichsam eine konsequente Fortentwicklung der Rechtsprechung zum ausgelagerten Umsatz anmahnt. M.E kann und muss das Institut des ausgelagerten Umsatzes jedoch streng von der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen getrennt werden.

Der Unterscheidung liegt in erster Hinsicht die Anzahl der umsatzsteuerlichen Rechtssubjekte zugrunde. Eine Aufteilung von Vorsteuerbeträgen kommt nur dann in Betracht, wenn mehrere umsatzsteuerliche Unternehmer ein weiteres „Rechtssubjekt“¹⁰⁸⁵ konstituieren, welches sich gerade nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer darstellt. Nur in diesem Falle - dann aber auch zwingend - ist eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge im Wege der teleologischen Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG vorzunehmen.¹⁰⁸⁶

Demgegenüber steht das Institut des „ausgelagerten Umsatzes“, welches in seinen Voraussetzungen gerade dadurch gekennzeichnet ist, dass zwei unterschiedliche, sich nicht gegenseitig konstituierende Rechtssubjekte in einer unterbrochenen Leistungskette zueinander stehen. Der Treuhänder oder mittelbare Stellvertreter steht neben dem Treugeber bzw. Geschäftsherren und geht nicht in diesem auf und umgekehrt. Dieses Nebeneinander von mittelbarem Stellvertreter und Geschäftsherren oder Treuhänder und Treugeber entspricht mittlerweile einer

¹⁰⁸³ BFH v. 15.12.1983, BStBl. II 1984, 388 = UR 1984, 103; v. 16.5.1984, BStBl. II 1984, 537 = UR 1984, 156.

¹⁰⁸⁴ UR 1988, 312 (314).

¹⁰⁸⁵ Der Begriff „Rechtssubjekt“ ist insoweit unzutreffend, als eine Rechtsgemeinschaft im Sinne der §§ 741 ff. BGB gerade keine Rechtsfähigkeit genießt. Der Begriff „Rechtssubjekt“ ist an dieser Stelle entsprechend der allgemeinen umsatzsteuerlichen Sichtweise zu verstehen, wonach jedes beliebige „Wirtschaftsgebilde“ die abstrakte Unternehmerfähigkeit haben soll.

¹⁰⁸⁶ Vgl. hierzu eingehend die Urteilsbegründung zum BFH-Urteil v. 1.10.1998, UR 1999, 36.

gefestigten Rechtsprechung des BFH¹⁰⁸⁷ unter dem Schlagwort der „Zwei-Unternehmer-Theorie“. Eine Zurechnung der ausgehenden Lieferungen und sonstigen Leistungen des mittelbaren Stellvertreters zu den Leistungsbezügen des Hintermannes durch Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG verbietet sich schon aus diesem Grunde, da § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG von einem (einzigen) Unternehmer ausgeht.¹⁰⁸⁸

Bereits der methodische Standort des „ausgelagerten Umsatzes“ zeigt also, dass dieses Rechtsinstitut der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen zwingend nachgelagert ist, da eine Gesetzeslücke zur Voraussetzung zu machen ist.¹⁰⁸⁹ Es ist demnach stets zu prüfen, ob der Vorsteueranspruch im Wege der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen gewährt werden kann. Erst wenn diese Frage zu verneinen ist, kommt das rechtsfortbildende Institut des ausgelagerten Umsatzes in Frage. Diese Gesetzeslücke besteht hingegen nur dann, wenn in einem Zwei-Personen-Verhältnis der Leistungseingang und der Leistungsausgang zwingend auseinanderfallen.

¹⁰⁸⁷ BFH v. 15.6.1965, nicht amtlich veröffentlichtes Urteil, siehe UR 1966, 113; v. 22.3.1973, nicht veröffentlichtes Urteil, vgl. die Auszüge bei Eggesiecker, UR 1975, 269 (270); jüngst bestätigt durch BGH v. 12.12.1996, UR 1997, 427; vgl. auch § 5.D.2.b.(2).(b).(i).(a).

¹⁰⁸⁸ Ausführlich § 8.B.2.a.

¹⁰⁸⁹ Vgl. zur Ausfüllung von Gesetzeslücken Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rz. 71 ff.

Teil IV Ergebnis

§ 9 Zusammenfassung der Ergebnisse

Die Fragen der Zurechnung von Leistungen auf der Leistungsausgangsseite wie beim leistungsempfangenden Unternehmer lassen sich nur dann zutreffend lösen, wenn man die elementaren Bausteine des Umsatzsteuerrechts entsprechend der Belastungskonzeption des Umsatzsteuergesetzes auslegt. Die intendierte proportionale Besteuerung des allgemeinen Verbrauchs ist der teleologische Maßstab, an dem sich der Rechtsanwender hierbei zu orientieren hat.

Leistender - Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung

Zur Bestimmung des Leistenden ist ausschließlich festzustellen, wer den Tatbestand einer Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne erfüllt hat. Zweistufige Vorgehensweisen, die in einem ersten Schritt den objektiven Tatbestand der Besteuerung feststellen, um diesen in einem zweiten Schritt der „richtigen Person“, etwa dem Geschäftsherren oder Hintermann, zuzurechnen, sind verfehlt, und untergraben die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Kernelement der Bestimmung des Leistenden ist das willentliche Verhalten des Steuersubjektes, eine Leistung zu erbringen. Konstruktionen wie die sog. Doppelumsatztheorie bei der Verwertung von Sicherungsgut durch den Sicherungsnehmer erscheinen deshalb verfehlt, da der Sicherungsgeber im Moment der Verwertung keinen Leistungswillen hat, mithin gar nicht leisten kann. Nur wer eine Leistung erbringen will, kann auch leisten.

Begriff der Lieferung

Besonders problematisch stellt sich im Rahmen der Tatbestandserfüllung die Formel des BFH dar, wonach eine Lieferung in der Zuwendung von „Substanz, Wert und Ertrag“ eines Gegenstandes liegen soll. Die Rechtsprechung und nahezu das gesamte Schrifttum trennen den umsatzsteuerlichen Lieferbegriff vollkommen von den gesetzlich an das Zivilrecht angelehnten Vorgaben, wonach es im § 3 Abs. 1 UStG heißt: „Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).“ Der Gesetzgeber verwendet offensichtlich zivilrechtlich definierte Termini, um die Begriffsbestimmung des steuerbaren Umsatzes dem Sicherheitsinteresse des Rechtsanwenders entsprechend klar und einfach festzulegen. Zudem ist auch vollkommen unerfindlich, wie sich der vom BFH und der herrschenden Meinung dargestellte Verfügungsbegriff im Sinne einer tatsächlichen Handlung oder eines Zustandes mit dem Tatbestandsmerkmal

des § 3 Abs. 1 UStG verträgt, wonach nur ein Verfügen des Abnehmers im eigenen Namen ausreicht, um eine Lieferung anzunehmen. Hier zeigt sich ganz deutlich das rechtliche Element des Verfügungsbegriffes, da tatsächliche Handlungen im fremden Namen unvorstellbar sind.

Eine zivilrechtlich orientierte Bestimmung des Begriffspaares „Verschaffung der Verfügungsmacht“ gebietet daher die allseits abgelehnte Anknüpfung an das Sachenrecht. Folgt man dieser Auffassung, so ist evident, dass eine Sicherungsübereignung oder allgemein Treugutübertragung eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG ist. Allerdings fehlt für die Tatbestandserfüllung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG regelmäßig ein Entgelt. Die Lieferung unter Eigentumsvorbehalt ist ebenfalls eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG, da der Käufer ein Anwartschaftsrecht auf die Übereignung der Kaufsache erhält, welches dem Eigentum als „wesensgleiches Minus“ gleichzusetzen ist. Steuerspezifische Korrekturen sind beim gesetzlichen Eigentumsübergang, etwa kraft Verbindung mit einem Grundstück (§ 946 BGB), vorzunehmen. Beim Bauen auf fremdem Grund und Boden tritt die Rechtsfolge des § 946 BGB, der Eigentumsübergang des Liefergegenstandes auf den Grundstückseigentümer, unabhängig von der Willenslage der beteiligten Parteien ein. Damit scheidet der Begriff einer Leistung (vom Besteller an den Grundstückseigentümer) ohnehin aus, da er ein bewusst gesteuertes Verhalten, einen Leistungswillen, voraussetzt. Vielmehr drückt sich in der schuldrechtlichen Anspruchslage zwischen Besteller und Bauhandwerker aus, dass die Bauleistungen nach dem Willen der Parteien zunächst an den Besteller erbracht werden sollen. Da es aber im Bewusstsein des Bestellers liegt, dass das Eigentum an dem Bauwerk auf den Grundstückseigentümer übergeht, sofern dieses nicht nur Scheinbestandteil ist (§ 95 BGB), ist die Annahme einer Weiterlieferung des Bauwerkes durch den Besteller an den Grundstückseigentümer grundsätzlich zwingend. Das Entgelt für die Weiterlieferung liegt entweder in einer Baukostenerstattung oder in der Nutzungsüberlassung des Grundstückseigentümers (§ 3 Abs. 12 UStG).

Anknüpfung an das Zivilrecht

Der Leistungswille der Beteiligten ist zugleich das verbindende Element zwischen Umsatzsteuerrecht und Zivilrecht. Der subjektive Leistungswille äußert sich in der zivilrechtlichen Strukturierung des Sachverhaltes, indem der Leistende seiner Leistung ein Kausalverhältnis zugrunde legt. Sofern dieses Kausalverhältnis synallagmatischer Natur ist, können hieraus zweifellos auch die Beteiligten des umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches entnommen werden. Diese Beziehung zwischen der schuldrechtlichen Vorstrukturierung eines Sachverhaltes und den am umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch Beteiligten erkennt auch der EuGH, indem er für einen umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch ein gegenseitiges Rechtsverhältnis verlangt.

Zutreffend orientiert sich die Rechtsprechung und Verwaltung insofern am Grundsatz des § 164 BGB für die Bestimmung des Leistenden und wird damit

auch der steuersystematischen Funktion des Unternehmers gerecht. Der umsatzsteuerliche Unternehmer ist lediglich Steuereinsammler und damit Treuhänder des Fiskus. Er weist Umsatzsteuerbeträge offen aus und führt diese an das Finanzamt ab. Wird der Leistende außerhalb zivilrechtlicher Kategorien zu bestimmen versucht, so läuft man Gefahr, den Steuerüberwälzungsmechanismus auseinanderzureißen. Nur der zivilrechtliche Leistungspartner ist in der Lage, den Anspruch auf den im Entgelt enthaltenen Umsatzsteuerbetrag überhaupt durchzusetzen. Die Kehrseite zum Anspruch auf den im Entgelt enthaltenen Umsatzsteuerbetrag ist die Pflicht zur Erteilung einer Rechnung. Es wäre unsinnig, wenn der nach dem Bürgerlichen Recht zur Leistung Verpflichtete den Abnehmer für die Rechnungserteilung haftungsfrei auf einen Dritten verweisen könnte.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Wirtschaftliche Argumente für die Bestimmung des Leistenden sind strikt abzulehnen. Es spielt im Umsatzsteuerrecht keine Rolle, wem das Entgelt für die Erbringung werthafter Leistungen letztlich zugute kommt. Dies lässt sich unproblematisch aus der treuhänderischen Funktion des Unternehmers ableiten. Er nimmt die im Entgelt enthaltenen Umsatzsteuerbeträge ohnehin nur als „durchlaufende Posten“ ein, um sie an das Finanzamt abzuführen. Interpretiert man den umsatzsteuerlichen Unternehmer systemgemäß als reinen Fremdversorger, so kommt es nicht darauf an, wem das den Konsum des Abnehmers finanzierende Entgelt letztlich zufließt. Dies verdeutlicht auch § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG, indem es für die Unternehmereigenschaft auf eine Gewinnerzielungsabsicht nicht ankommt. Auch beim Handeln im eigenen Namen auf fremde Rechnung bleibt es beim Zurechnungsgrundsatz des § 164 Abs. 2 BGB, wie es der BFH zutreffend erkennt.

„Handeln im fremden Namen für eigene Rechnung“

Problematischer stellen sich die Fälle des sog. Handelns im fremden Namen für eigene Rechnung dar. Die Rechtsprechung fasst das Merkmal „für fremde Rechnung“ zwar nicht mehr als eigenständiges Tatbestandsmerkmal für das Vorliegen eines Eigengeschäftes auf und folgt grundsätzlich dem Zurechnungsgrundsatz des § 164 Abs. 1 BGB. Dennoch rückt der BFH und die Verwaltung Geschäfte im fremden Namen für eigene Rechnung deutlich in die Nähe der Scheingeschäfte und Umgehungsgeschäfte. Beim Gebrauchtwagenhandel prüft der BFH anhand von vereinbarten Mindestverkaufspreisen, ob das Handeln im fremden Namen nicht nur ein Eigengeschäft des Gebrauchtwagenhändlers verdeckt. Bei der Verwertung von Sicherungsgut durch den Sicherungsnehmer im Namen des Sicherungsgebers nimmt der BFH aufgrund der wirtschaftlichen Nähe ein Eigengeschäft des Sicherungsnehmers an und negiert damit das Vertretungsverhältnis. Auch wenn man der Skepsis des BFH gegenüber derartigen Sachverhalten folgen möchte und die Entscheidungen im Ergebnis begrüßt, so stellen sich doch zumindest Zweifel über das methodische Vorgehen der Rechtsprechung ein. Der Anknüpfung an das Zivilrecht könne dann nicht

knüpfung an das Zivilrecht könne dann nicht gefolgt werden, wenn das Handeln im fremden Namen lediglich verdeckt, dass der Vertreter, und nicht der Vertretene, die Leistung erbringt. Der artikulierten Vermutung eines Scheingeschäftes oder Umgehungsgeschäftes unterbleibt jedoch die an und für sich einschlägige Anwendung der §§ 41 Abs. 2, 42 AO, was letztlich zu einer richterlichen Umgehung der Umgehungsvorschriften führt.

Selbständigkeit als Zurechnungsmerkmal

Entgegen der ganz herrschenden Meinung ist es abzulehnen, den umsatzsteuerlich Leistenden anhand des Merkmals der Selbständigkeit auszumachen. Zwar ist die Selbständigkeit de lege lata unverzichtbares Kriterium der Unternehmereigenschaft. Es ist nach hier vertretener Auffassung aber zwischen dem weisungsgebundenen Innenverhältnis und dem Außenverhältnis zu differenzieren. Aus der Weisungsgebundenheit im Innenverhältnis folgt nicht automatisch die Nichtunternehmereigenschaft im Außenverhältnis. Dies kann aus den historischen Erwägungen, die Selbständigkeit zum Merkmal der Unternehmereigenschaft zu machen, auch nicht abgeleitet werden. Die Befürchtungen des historischen Gesetzgebers, dem in abhängiger Stellung Befindlichen könne die (verdeckte) Überwälzung der Umsatzsteuer nicht gelingen, weshalb diese auf eine zusätzliche Lohnsteuer hinauslaufe, können nur im Innenverhältnis zum Geschäftsherrn ihren Platz beanspruchen. Im Außenverhältnis zu Dritten können diese Bedenken nicht greifen, weshalb ein und dieselbe Person im Innenverhältnis als unselbständig und im Außenverhältnis als selbständig anzusehen sein kann. Folglich steht auch der Unternehmereigenschaft im Außenverhältnis nicht die Unselbständigkeit im Innenverhältnis entgegen.

Trotz dieser einfachen Grundlagendogmatik hat sich in der Rechtsprechung der Rechtssatz gebildet, dass Umsätze eines Unselbständigen seinem Geschäftsherrn zuzurechnen seien. Dieser Schluss wird unter Hinweis auf die vergleichbaren Rechtsfolgen unselbständiger juristischer Personen gezogen. Hierbei werden allerdings die grundlegend unterschiedlichen Regelungsziele der Nrn. 1 und 2 des § 2 Abs. 2 UStG verkannt. Die Regelung der umsatzsteuerlichen Organschaft hatte im überkommenen Bruttobesteuerungssystem ihren wirtschaftlichen Hintergrund in der Vermeidung kumulativ wirkender Umsatzstufen innerhalb von Unternehmensverbindungen. Durch die Fiktion eines einheitlichen Unternehmens sollte eine Gleichstellung zu fusionierten Unternehmen hergestellt werden. Lediglich zur Abgrenzung des Organkreises hatte sich der RFH und ihm folgend der Gesetzgeber dem Merkmal der Unselbständigkeit juristischer Personen in den Ausprägungen der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung bedient. Innerhalb des Organkreises sind sämtliche Leistungen umsatzsteuerlich irrelevant; auch solche Leistungen vom Organträger an die Organgesellschaften oder Leistungen zwischen den Organgesellschaften, obwohl hier gerade keine Abhängigkeitsverhältnisse bestehen. Dies ergibt sich aus dem heute in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG niedergelegten Grundsatz der Unternehmensein-

heit. Die unterstellte Unselbständigkeit der Gesellschaften war und ist nur technisches Mittel zur Abgrenzung dieses als Einheit zu behandelnden Unternehmens. Die vollkommen unterschiedlichen Regelungsziele und Regelungstechniken der Unselbständigkeit natürlicher und juristischer Personen verbieten deshalb, Parallelen zwischen den Regelungen der Nrn. 1 und 2 des § 2 Abs. 2 UStG zu ziehen. Diese Parallelen finden sich jedoch schon in der historischen Kommentarliteratur und sind bis heute fester Bestandteil der Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte.

Der hier getroffenen, strikt am Offenheitsgrundsatz des § 164 BGB orientierten Auslegung steht ganz offensichtlich die Befürchtung entgegen, es wäre ein leichtes, Umsätze von einem Nichtunternehmer ausführen zu lassen, um somit den Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes zu umgehen. Im umsatzsteuerlichen Schrifttum und in der Rechtsprechung des BFH werden deshalb in die Leistungsbeziehungen eingeschaltene Nichtunternehmer eliminiert. Der Befürchtung der Umgehung der Umsatzbesteuerung kann jedoch m.E. keinesfalls mit einer personellen Verlagerung von Umsätzen begegnet werden, da hierdurch die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung untergraben wird. Vielmehr ist dem Umsatzsteuergesetz in diesen Fällen durch eine systemgemäße Auslegung des Unternehmerbegriffes Ausdruck zu verleihen. Allein hier ist die „Stellschraube“ zu sehen, mit der die intendierte allgemeine Verbrauchsbesteuerung sicherzustellen ist. Denkansätze, die den Unternehmerbegriff als Typusbegriff verstehen, zielen in die falsche Richtung, da sie den angesprochenen Personenkreis (z.B. einfache Leistungstreuhand) nicht mehr als umsatzsteuerlichen Unternehmer erfassen können. Vielmehr ist allein darauf abzustellen, ob die Betätigung des „Nichtunternehmers“ im Sinne einer Bagatellgrenze besteuernswürdig ist. Nur so kann das Tatbestandsmerkmal der „Nachhaltigkeit“ systemgemäß interpretiert werden, wie es auch in der Präambel der 6. Umsatzsteuerrichtlinie EG zum Ausdruck kommt: „Die Begriffsbestimmung des Steuerpflichtigen ist in der Weise genauer zu fassen, dass darin auch, um eine bessere Steuerneutralität zu gewährleisten, den Mitgliedstaaten gestattet wird, die Personen einzubeziehen, die gelegentliche Umsätze bewirken.“

„Handeln im eigenen Namen für fremde Rechnung“

Während das Außenverhältnis in Fällen des Handelns im eigenen Namen für fremde Rechnung nunmehr von der Rechtsprechung zutreffend in dem Sinne entschieden ist, dass die Umsätze dem im eigenen Namen Auftretenden zuzurechnen sind, bereitet das Innenverhältnis nach wie vor große Probleme und stellt die Steuerpflichtigen vor ein unzumutbares Maß an Rechtsunsicherheit. Problembeladen sind hierbei schon die einschlägigen nationalen Normen (§ 3 Abs. 3, 11 UStG) sowie deren gemeinschaftsrechtliche Vorgaben.

Die Vorschrift des § 3 Abs. 3 UStG liefert eine vordergründig plausible und in das Allphasensystem passende Lösung, wie mit einer zu erhaltenden oder zu erbringenden Lieferung im eigenen Namen auf fremde Rechnung umzugehen

ist, indem die Lieferkette richtungsgetreu im Innenverhältnis zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär fortgesetzt wird. Diese Lösung der Leistungsbeziehungen im Innenverhältnis stößt vermutlich deshalb auf große Zustimmung, da sie sich scheinbar lückenlos in die Allphasenbesteuerung einpasst. Es entsteht eine durchgängige Lieferkette, wie sie nahezu in jedem Lehrbuch des Umsatzsteuerrechts dem Studierenden die Wirkungsweise der Bruttobesteuerung mit Vorsteuerabzug verdeutlichen soll. De facto werden die Leistungsbeziehungen und Rechnungswege bei dieser Fiktion aber auf den Kopf gestellt. Die Übernahme der Kommissionsregelungen in das Allphasennettosystem mit Vorsteuerabzug ist insofern unverständlich, als es hierfür keinen Anlass gibt und gab. Die Bruttobesteuerung mit Vorsteuerabzug ist gerade darauf gerichtet, Leistungen innerhalb der Unternehmerkette umsatzsteuerlich neutral zu halten, um beim Verbraucher eine proportionale Besteuerung des Konsums sicherzustellen. Die Fiktion zusätzlicher Leistungsstufen, welche im überkommenen Bruttosystem ihre Berechtigung gehabt haben mag, erübrigt sich durch den Vorsteuerausgleich. Sie widerspricht sogar dem Nettosystem, als sie bei der Verkaufskommission die zivilrechtliche Anspruchslage der Parteien, den Entgeltanspruch und den Abrechnungsanspruch, auf den Kopf stellt. Gleiche Kritik gilt für die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften der Art. 5 Abs. 4 Lit. c. und 6 Abs. 4 der 6. RL-EG.

Die eigentliche Problematik des § 3 Abs. 3 UStG liegt jedoch in der Reichweite, die der Fiktion dieser Norm zuzumessen ist. Der Anwendungsbereich des § 3 Abs. 3 UStG beschränkt sich nach dem Wortlaut der Norm auf Lieferkommissionen im Sinne des Handelsgesetzbuches. Auslegungen, die die Gelegenheitskommission im Sinne des § 406 HGB nicht mehr im Anwendungsbereich des § 3 Abs. 3 UStG sehen, können nicht überzeugen, da es im Umsatzsteuerrecht nur darum gehen kann, Regelungen für besondere Rechtsgeschäftstypen zu treffen, nicht aber für einen besonderen Personenkreis (= den Kommissionär im Sinne des § 383 HGB). Nicht unter § 3 Abs. 3 UStG fallen solche fremdnützigen Liefergeschäfte, die nicht in den Regelungsbereich des HGB fallen.

Ausdrücklich nicht erfasst durch § 3 Abs. 3 UStG sind auch fremdnützige Geschäfte, die keine Liefergeschäfte sind. Der BFH¹⁰⁹⁰ hat hier jüngst einen Vorstoß zur sog. Leistungskommission gewagt, welcher, das sei hier prognostiziert, überwiegend Anhänger finden wird. Methodisch ist diese Rechtsprechung jedoch unzulässig. Für die analoge Anwendung einer steuerlichen Norm bedarf es unstrittig zumindest einer Regelungslücke, die durch die Analogie auszufüllen ist. Die für eine analoge Anwendung des § 3 Abs. 3 UStG vorauszusetzende planwidrige Regelungslücke im UStG ist jedoch nicht erkennbar. Dass die Rechtsfigur der sog. Leistungskommission im UStG keinen Platz beanspruchen kann, verdeutlicht auch § 3 Abs. 11 UStG, der von einer Besorgungsleistung spricht, auf welche die für die besorgte Leistung geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden sind. Die Besteuerung einer Besorgungsleistung schließt jedoch die Annahme einer Leistungskommission aus, da sich hier die Besorgungsleistung in eine Leistungs-

¹⁰⁹⁰ Urteil v. 7.10.1999, IStR 2000, 19

weitergabe im Innenverhältnis umkehrt. Bei der Verkaufskommission ändert sich zudem die Leistungsrichtung.

Der weitestgehend anerkannten Einengung des § 3 Abs. 11 UStG auf die sog. Einkaufsleistung kann nicht gefolgt werden. Weder der Wortlaut der Norm noch der Sinn und Zweck der Regelungen können die restriktive Auslegung der herrschenden Meinung rechtfertigen. Auch muss Denkansätzen, die dazu neigen, dem § 3 Abs. 11 UStG eine dem Art. 6 Abs. 4 der 6. RL-EG parallele Regelung zur Leistungskommission entnehmen zu wollen, widersprochen werden. § 3 Abs. 11 UStG überträgt ausschließlich sachliche Tatbestandsmerkmale der besorgten Leistung auf die Besorgungsleistung. Schon der Gebrauch des Ausdrucks „Besorgungsleistung“ schließt das Vorliegen einer Leistungskommission aus.

Leistungsempfänger - Analogiegebot

Entsprechend der Systematik von Be- und Entlastungstatbeständen stellen sich die Zurechnungsfragen auch auf der Seite des leistungsempfangenden Unternehmers. Auch für den Vorsteuerabzug stellt sich die Frage, wer den Tatbestand der Steuerentlastung erfüllt. Auslegungsmaxime für die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG muss sein, dem gemeinschaftsrechtlich verankerten Prinzip der Proportionalität der Besteuerung Rechnung zu tragen. Hierzu ist jegliche Steuerbelastung eines Unternehmers rückgängig zu machen, wobei planwidrige Gesetzeslücken bedenkenlos im Analogieschluss auszufüllen sind. Der Rechtssatz „nulla poena sine lege“ kann im Bereich der Anwendung des § 15 UStG nicht greifen, da sich hier die fiskalische Eingriffsrichtung zu Lasten des Staates umkehrt.

Entscheidendes ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist die tatsächliche Belastung des Unternehmers. Derjenige, der nicht mit Steuern vorbelastet ist, kann auch keinen Vorsteuervergütungsanspruch gegenüber dem Fiskus haben, wenn sich der Vorsteueranspruch nicht zur Subventionsnorm verkehren soll. Dies führt dazu, dass der Vorsteuerabzug aus der Mindestbemessungsgrundlage teleologisch zu reduzieren ist auf die tatsächlich vom Leistungsempfänger getragene Steuer. Beim Entgelt von dritter Seite ist zu differenzieren, ob der Dritte ein Netto- oder Bruttoentgelt trägt. Beteiligt sich der Dritte auch an der im Entgelt enthaltenen Umsatzsteuer (Bruttoentgelt), so kommt ein Vorsteueranspruch des Unternehmers hierfür nicht in Frage. Andererseits reicht eine reine Kostenbelastung als Voraussetzung für den Vorsteueranspruch nicht aus. Derjenige, der zwar mit Steuern belastet ist aber keine Leistungen empfangen hat, kann keinen Vorsteueranspruch geltend machen, da § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG tatbestandlich den Erhalt einer Leistung fordert.

Für die Bestimmung des Leistungsempfängers kommt es nicht darauf an, wer das Entgelt für den Erhalt einer Leistung entrichtet. Den Leistungsempfänger nur anhand der Entgeltentrichtung auszumachen, um jegliche Steuerbelastung im Unternehmensbereich rückgängig zu machen, würde das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal „tatsächliche Belastung“ des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG über-

beanspruchen. Die Belastung mit Umsatzsteuer ist nur der Höhe nach, nicht aber dem Grunde nach maßgebliches Merkmal für den Vorsteueranspruch.

Rechtsprechung und Finanzverwaltung orientieren sich für die Bestimmung des Leistungsempfängers grundsätzlich zutreffend an den schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen. Die Argumente für die Anknüpfung an das Zivilrecht entsprechen dabei weitgehend denen für die Bestimmung des leistenden Unternehmers. Der EuGH erkennt einen umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch erst an, wenn Leistung und Gegenleistung im Rahmen eines gegenseitigen Rechtsverhältnisses ausgetauscht werden. Es liegt also nahe, auch umsatzsteuerlich den zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen zu folgen. Besondere Bedeutung für die Verschränkung des Umsatzsteuerrechts mit dem Zivilrecht hat der zivilrechtliche Anspruch auf Rechnungserteilung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis. Die Geltendmachung eines bestehenden Vorsteueranspruches vor dem Finanzamt hängt untrennbar damit zusammen, dass der Leistungsempfänger ein Abrechnungspapier erhalten hat, das einen gesonderten Steuerausweis enthält. Damit tritt zutage, dass der bürgerlich-rechtliche Anspruch auf Rechnungserteilung sachlich dem Bereich des Zuganges zum Vorsteuerabzug zuzurechnen ist und so die Teilrechtsordnungen miteinander verbindet.

Formstrenge des Rechnungsausweises

Einschränkungen sind zu machen, wenn die Leistungen an einen anderen als den schuldrechtlichen Leistungsgläubiger erbracht werden. Den Vorsteuerabzug hier an die zivilrechtliche Auftraggeberstellung zu knüpfen, führt zu einer Verkennung des Sinns des § 15 UStG. Dennoch hat der BFH wiederholt den Vorsteueranspruch des tatsächlichen Leistungsempfängers unter dem Hinweis auf den anderslautenden zivilrechtlichen Auftraggeber versagt, und dies mit unterschiedlicher Begründung. Einmal verweist er auf den in der Rechnung angegebenen Adressaten der Leistung, welcher vom tatsächlichen Leistungsempfänger abweicht, und versperrt den Vorsteuerabzug unter Hinweis auf die Formstrenge der Vorsteuerabzugsberechtigung. Ein andermal beharrt der BFH auf dem Grundsatz, eine Lieferung oder sonstige Leistung werde grundsätzlich an diejenige Person im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, welches dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt und verpflichtet ist. Letztere Begründung ist abzulehnen, da der umsatzsteuerliche Leistungsaustausch zwar grundsätzlich in das schuldrechtliche Vertragsverhältnis eingebettet ist; wird die Leistung jedoch an einen anderen als den schuldrechtlichen Vertragspartner erbracht, und entrichtet dieser auch die Gegenleistung, so kann kein Zweifel bestehen, dass der andere Leistungsempfänger ist. Dies ergibt sich daraus, dass das Umsatzsteuerrecht tatbestandlich an tatsächliche Vorgänge und nicht an Verpflichtungsgeschäfte anknüpft.

Letztlich zu lösen ist die Frage, ob der tatsächliche Leistungsempfänger, sofern er das Entgelt erbracht hat, den Vorsteuerabzug geltend machen kann, obwohl ein anderer als Leistungsempfänger in der Rechnung ausgewiesen ist. Ver-

deutlicht man sich hierzu den Zweck der Rechnung, so liegt dieser, materiell betrachtet, in der Sicherung des Gleichgewichtes zwischen abgeführter Steuer des Rechnungsausstellers und Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers und Inhabers der Rechnung. Zudem liegt der Zweck der Rechnung offensichtlich auch darin, als Hilfsmittel im umsatzsteuerlichen Massenrecht für Klarheit und wirksame Kontrollen zu dienen. Es sollten hiernach keine Bedenken bestehen, den Vorsteuerabzug des tatsächlichen Leistungsempfängers zuzulassen, wenn feststeht, dass dieser die Leistung empfangen und das Entgelt hierfür entrichtet hat. Die Formstrenge des BFH schießt in diesen Fällen weit über die Belegfunktion der Abrechnung hinaus, zumal sie auch die Risikoverteilung des Fiskus völlig unberücksichtigt lässt. Das Risiko des Fiskus liegt nicht darin, dass der entgeltentrichtende Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend macht, sondern darin, dass die vom Unternehmer entrichtete Umsatzsteuer auch tatsächlich vom Leistenden an das Finanzamt abgeführt wird. An die Bezeichnung des leistenden Unternehmers sind aus diesem Grunde höhere Anforderungen zu stellen, als an die Bezeichnung des Leistungsempfängers.

Auffallend an der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug ist vor allem die profiskalische Argumentation, wenn es darum geht, den Leistungsempfänger auszumachen. Wird die Leistung von einem Dritten in Auftrag gegeben, aber von einem Unternehmer tatsächlich für sein Unternehmen verwendet und von diesem auch bezahlt, so beharrt der BFH auf seinem Grundsatz, der Leistungsempfänger ermittle sich nach der schuldrechtlichen Anspruchslage. Andererseits scheut sich der BFH aber nicht, den Leistungsempfänger nach dem Prinzip einer wirtschaftlichen Zurechnung auszumachen, um den Vorsteuerabzug dann wegen einer unzureichenden formalen Abrechnung zu versagen. Die Rechtsprechung stellt sich mit diesem links-rechts-Kurs eindeutig gegen das oberste Ziel der Umsatzsteuer, im unternehmerischen Bereich neutral zu wirken. Die engen Maßstäbe, die die Rechtsprechung an die Geltendmachung des Vorsteueranspruches legt, sind im Ergebnis um so bedenklicher, als die nationale wie die europäische Judikative den Vorsteueranspruch im Wege der Einlage eines Wirtschaftsgutes in das Unternehmen versagt. Formale Unachtsamkeiten beim Bezug von Leistungen wirken sich demnach definitiv als Vorsteuerkosten für den Unternehmer aus.

„Horizontale Zurechnungsprobleme“

Besonders problematisch wird das Recht des Vorsteuerabzuges beim Auseinanderfallen von Eingangs- und Ausgangsleistungen. Hierzu müssen zwei grundlegend verschiedene Fallgruppen unterschieden werden, welche in dieser Arbeit als horizontale und vertikale Zurechnungsprobleme gekennzeichnet sind. Unter horizontalen Zurechnungsproblemen werden Fälle verstanden, in denen Eingangsleistungen in ein umsatzsteuerliches Rechtssubjekt eingehen, welches sich aus mehreren umsatzsteuerlichen Unternehmern formiert, welches selbst jedoch keine Ausgangsleistungen erbringt. Angesprochen sind hiermit Personenvereinigungen, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werden, z.B. Bauherren-

gemeinschaften. Betrachtet man die Rechtsgemeinschaft als umsatzsteuerlichen Leistungsempfänger, so führt dies dazu, dass man den Vorsteuerabzug letztlich aushebelt. Die Rechtsgemeinschaft bekommt keinen Vorsteuerabzug, weil sie keine eigenen Umsätze erbringt und insoweit nicht umsatzsteuerlicher Unternehmer ist. Die Gemeinschaftler, die im konkreten Fall Unternehmer sind, bekommen keinen Vorsteuerabzug, weil sie nicht Leistungsempfänger sind und keine auf ihren Namen lautende Rechnung vorweisen können. In der Tat war dies die frühere Rechtsprechung des BFH, welche im Kern darauf zurückzuführen ist, die schlichte Rechtsgemeinschaft als umsatzsteuerliches Rechtssubjekt anzusehen.

Diese Rechtsprechung leidet an mehreren Schwachstellen. Es erscheint überaus bedenklich, „jedem Gebilde des Wirtschaftsverkehrs“ die Steuersubjekt-fähigkeit im Umsatzsteuerrecht zuzusprechen. Die Einbettung des umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches und der Rechte und Pflichten zur Rechnungsausstellung in die schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen setzt zumindest eine zivilrechtliche (Teil)Rechtsfähigkeit der Parteien voraus. Auch die Prozessfähigkeit eines Steuersubjektes setzt ein Mindestmaß an körperschaftlicher oder gesellschaftlicher Struktur voraus. Vor allem aber ist aus vollstreckungsrechtlicher Sicht zumindest das Vorhandensein eines, wenn auch nicht rechtsfähigen, Sondervermögens zu fordern, wenn die Umsatzsteuer nicht zur freiwilligen Abgabe werden soll. All diese Voraussetzungen erfüllen schlichte Rechtsgemeinschaften nicht.

Es widerspricht auch der schuldrechtlichen Ausgangslage, die Gemeinschaft als eigenständiges umsatzsteuerliches Gebilde zu behandeln. Zivilrechtlich ist z.B. bei Bauherrengemeinschaften gleichgültig, ob ein Vertrag aller Bauherren mit dem Bauunternehmer vorliegt oder eine Mehrzahl von Einzelverträgen. Auch bei einem einzigen Vertrag aller Bauherren in Gemeinschaft schuldet jeder Bauherr dem Bauunternehmer nur einen anteiligen Werklohn. Eine genaue zivilrechtliche Analyse der Ausgangslage zeigt also, dass die Annahme einer einheitlichen Lieferung an die Bauherrengemeinschaft auch bei einem einheitlichen Auftreten im Außenverhältnis solange unhaltbar ist, solange die Bruchteilsgemeinschaft nicht in einer Gesellschaft zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks aufgeht und damit selbst die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft erfüllt.

In diesem Sinne judiziert nunmehr auch der BFH¹⁰⁹¹, indem er bei Gemeinschaften die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen gem. § 180 Abs. 2 AO zulässt, sofern die Gemeinschaft nicht selbst unternehmerisch tätig ist. Das zitierte Urteil ist in zweifacher Weise bemerkenswert. Zum einen legt der BFH den Tatbestand des Vorsteuerabzuges erstmalig ausgehend vom Sinn und Zweck dieser Norm aus, den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Umsatzsteuer zu entlasten. Sofern der BFH dieser neuen Linie treu bleibt, sollte das Urteil auch weitreichende Folgen für weitere Fälle haben, in denen der BFH bislang das Prinzip der Formstrenge des Vorsteuerabzuges betonte. Das Urteil ist aber noch in anderer Hinsicht

¹⁰⁹¹ Urteil vom 1.10.1998, UR 1999, 36.

bemerkenswert. Der BFH präzisiert in einschränkender Weise die Unternehmer-eigenschaft von Personenvereinigungen, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werden (§ 2 Abs. 1 Satz 3 2. Halbsatz UStG), indem er eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auch für diese fordert. Demgegenüber ging die bisherige Rechtspraxis z.B. bei Bauherrengemeinschaften ohne weiteres davon aus, dass Empfänger der Bauleistungen die Bauherrengemeinschaft sei, zumindest wenn diese als Außengesellschaft konzipiert ist. Eine weiterreichende wirtschaftliche Tätigkeit ergibt sich in der Rechtspraxis aber erst dann, wenn die Rechts-gemeinschaft von einer Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts überlagert wird.

„Vertikale Zurechnungsprobleme“

Zu unterscheiden von vorstehend beschriebenen Fällen horizontaler Zu-rechnung sind Fälle vertikaler Zurechnung. In diesen Fällen geht es darum, das personelle Auseinanderfallen von Eingangs- und Ausgangsleistungen in einem anzuerkennenden Zwei-Personen-Verhältnis kurzzuschließen. Zivilrechtlich handelt es sich um Fälle mittelbarer Stellvertretung. Wenn die Ausgangsumsätze des im eigenen Namen auftretenden mittelbaren Stellvertreters diesem zuzurechnen sind, so stellt sich die Frage, wie dem Hintermann (=Vertretenen) der Vorsteuer-abzug für eigens besorgte Eingangsleistungen ermöglicht werden kann. Bildlich gesprochen bedarf es einer Brücke zwischen den Ausgangsleistungen des mittelbaren Stellvertreters und den Eingangsleistungen des Vertretenen. Diese Brücke hat der BFH¹⁰⁹² im Jahr 1983 in den Zwischenvermietungsurteilen mit der Rechts-figur des „ausgelagerten Umsatzes“ zwar geschaffen, offensichtlich deren Bedeu-tung aber niemals richtig entdeckt. Der „ausgelagerte Umsatz“ wurde m.E. vom Großteil des Schrifttums fehlinterpretiert, da man diese Rechtsfigur als Miss-brauchsbekämpfungsinstrument erkannte. Dies ist zurückzuführen auf eine Rechtsanwendung, welche nicht in ausreichendem Maße zwischen einer wirt-schaftlichen Betrachtungsweise und der Anwendung des § 42 AO differenziert. Systematisch richtig ist, dass der BFH in den Zwischenvermietungsurteilen über § 42 Satz 2 AO zu einer seiner Meinung nach angemessenen Gestaltung gelangt ist, auf welche er in einem zweiten Schritt die Figur des „ausgelagerten Umsatzes“ anwendet. Steuermisbrauch und „ausgelagerter Umsatz“ haben insoweit nichts miteinander zu tun.

Kern dieser Rechtsfigur ist, dass dem Hintermann im Falle einer mittelba-ren Stellvertretung für Zwecke des Vorsteuerabzuges die Umsätze des mittelbaren Stellvertreters zugerechnet werden, als seien diese aus dem Unternehmen des Hin-termannes „ausgelagert“. Dieses Rechtsinstitut, welches die Grenzen der Ausle-gung zwar überschreitet, wegen seiner für den Steuerbürger günstigen Wirkung jedoch methodisch unbedenklich erscheint, ist letztlich der Schlüssel dafür, wie mit dem Handeln im eigenen Namen für fremde Rechnung auf der Vorsteuerseite umzugehen ist. Entsprechend des Primates des Außenverhältnisses werden die

¹⁰⁹² Urteile vom 15.12.1983, BStBl. II 1984, 388 ff.

Umsätze des mittelbaren Stellvertreters auf der Leistungsausgangsseite nicht dem Hintermann zugerechnet. Die Brücke des „ausgelagerten Umsatzes“ nimmt vielmehr Rücksicht auf das Innenverhältnis der Gestaltung. Letztlich trifft das Ergebnis der Tätigkeit den Hintermann, weshalb ihm die Umsätze wirtschaftlich zuzurechnen sind, um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Es ist völlig unerklärlich, warum die Figur „ausgelagerter Umsatz“ im Schrifttum und auch in der Rechtsprechung des BFH keine weitere Bedeutung erlangen konnte, zum Teil sogar abgelehnt wird.

Folgerungen für unentgeltliche Wertabgaben

Ein letzter bedeutender Hinweis sei erlaubt: Aus der hier vertretenen, deutlich am Zivilrecht angelehnten Rechtsanwendung im Umsatzsteuerrecht folgt, dass jede unentgeltliche Wertabgabe aus dem Unternehmen, welche sich als Eigentumsübertragung darstellt, grundsätzlich einen Eigenverbrauch des Unternehmers auslöst. Dies gilt auch und im besonderen für treuhänderische Übertragungen, wie z.B. die Sicherungsübereignung. Dass in Fällen der Sicherungsübereignung bislang kein Eigenverbrauch anzunehmen war, lag daran, dass die Wertabgaben nicht für Zwecke außerhalb des Unternehmens erfolgen. Der außerunternehmerische Zweck war bis zum 1.4.1999 entscheidendes Merkmal des Eigenverbrauchs. Wertabgaben aus unternehmerischer Motivation haben keinen Eigenverbrauch auslösen können. Diese Rechtslage hat der Gesetzgeber mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 aufgehoben. Aufgrund m.E. falscher Lesart des Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG kommt es für die Besteuerung gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG nicht mehr darauf an, dass unentgeltliche Wertabgaben aus unternehmensfremden Zwecken erfolgen. Auch der EuGH legt seiner Rechtsprechung, allerdings widersprüchlich im Zusammenhang mit den Urteilen zur Arbeitnehmersammelbeförderung, dieses Verständnis des Art. 5 Abs. 6 der 6. RL-EG zugrunde. In der Praxis ist dieses Problem insofern (noch) entschärft, als die Rechtsprechung und Verwaltung bei der Sicherungsübereignung noch keine Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer annimmt. Ob dies auch in anderen Fällen der Treugutübertragung gelten soll, ist derzeit noch ein Geheimnis des BFH. Die kautelarjuristische Praxis könnte sich behelfen, indem ein geringes Entgelt ausgemacht wird, was zur Anwendung der sog. Mindestbemessungsgrundlage führt.

IV. Literaturverzeichnis

- Ahlbäumer A., Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Vahlen, Berlin 1935.
- Arndt Hans Wolfgang / Detzel Martin, Gewerbliche Zwischenvermietung und Rechtsmißbrauch bei Bauherrenmodellen, UR 1988, S. 101 – 107.
- Bachem Rolf Georg, Holdinggesellschaft – Umsatzsteuerliche Organträgerschaft und Vorsteuerabzug, BB 1994, S. 1608 - 1612.
- Baumbach Adolf / Hopt Klaus, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 29. Aufl., C.H. Beck, München 1995.
- Baur Fritz / Stürner Rolf, Sachenrecht, 17. Aufl., C.H. Beck, München 1999.
- Becker Enno, Zur Auslegung der Steuergesetze, StuW 1924, Sp. 145 - 180.
- Behrens Stefan, Umsatzsteuerbarkeit von Zuwendungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, Diss. Univ. Passau, V. Florentz, München 1992.
- Beisse Heinrich, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, StuW 1981, S. 1 - 14.
- Beker Manfred, Zu den Grenzen des § 9 UStG – Vorsteuerabzug bei Wohnungsvermietung? -, DStR 1972, S. 615 – 620.
- Beutler Bengt / Bieber Roland / Pipkorn Jörg / Streil Jochen, Die Europäische Union – Rechtsordnung und Politik, 4. Aufl., Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 1993.
- Birk Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Deubner, Köln 1983.
- Birk Dieter / Förster Jutta, Kompetenzrechtliche Grenzen des Gesetzgebers bei der Regelung der Verbrauchsteuern, DB 1985, Beilage 17 zu Heft 30.
- Birkenfeld, Deutsches Umsatzsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht der EG, UR 1989, S. 329 – 339.
- Birkenfeld Wolfram, Überlegungen beim Vorsteuerabzug – Gelungene und misslungene Fallgestaltungen, UR 1990, S. 33 – 40.
- Birkenfeld Wolfram, Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zu Umsatzsteuerfragen, UR 1997, S. 241 – 250.
- Birkenfeld Wolfram, Der Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsverwirklichung im Steuerrecht, StuW 1998, S. 55 – 75.
- Birkholz H., Ist der Unternehmerbegriff des alten Umsatzsteuerrechts für das Mehrwertsteuerrecht unverändert geblieben?, UR 1986, S. 25 – 28.
- Bolk Wolfgang / Reiß Wolfram, Zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Kommissionsgeschäftes und seiner Bilanzierung, DStZ 1980, S. 385 – 391.

- Boruttau / Egly / Sigloch, Grunderwerbsteuergesetz, 13. Aufl., C.H. Beck, München 1992.
- Brezing Klaus, Wandlungen des Unternehmerbegriffs, in: Umsatzsteuerekongress-Bericht 1982/83, S. 25 – 49, herausgegeben von der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V. durch Christian Lohse und Werner Schöll, Otto Schmidt, Köln 1983.
- Brinkmann Johannes A., Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, Deubner, Köln 1982.
- Brock Stephan, Die Umsatzsteuerbarkeit betrieblicher Sozialzuwendungen, Diss. Univ. Passau, V. Florentz, München 1987.
- Bühler Ottmar, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., Vahlen, Berlin 1956.
- Bunjes Johann, Zum subjektiven Element des Unternehmerbegriffs, UR 1988, S. 307 – 308.
- Bunjes Johann /Geist Reinhold, Umsatzsteuergesetz – Kommentar, 5. Aufl., C.H. Beck, München 1997.
- Bunjes Johann /Geist Reinhold, Umsatzsteuergesetz – Kommentar, 6. Aufl., C.H. Beck, München 2000.
- Canaris Claus-Wilhelm, Inhaberschaft und Verfügungsbefugnis bei Bankkonten, NJW 1973, S. 825 – 833.
- Canaris Claus-Wilhelm, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 2. Aufl., Duncker & Humblot, Berlin 1983.
- Canstein Raban Freiherr von, Zum Vorsteuerabzug bei dem Bau und der Vermietung von Wohnungen, DB 1973, S. 355 – 356.
- Casser Michael, Steuerumgehung und Zwischenvermietung, BB 1987, Beilage 21 zu Heft 32.
- Coing Helmut, Die Treuhand kraft privaten Rechtsgeschäfts, C.H. Beck, München 1973.
- Crezelius Georg, Erlösverteilung bei Veräußerung von Sicherungsgut im Konkurs, NJW 1981, S. 383 – 384.
- Crezelius Georg, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, Neue Wirtschafts-Briefe, Herne / Berlin 1983.
- Crezelius Georg, Steuerrecht II – Die einzelnen Steuerarten -, 2. Aufl., C.H. Beck, München 1994.
- Dänzer-Vanotti Wolfgang, Richtlinienkonforme Auslegung und Rechtsfortbildung, StVj 1991, S. 1 – 15.
- Dänzer-Vanotti Wolfgang, Gemeinschaftliches und nationales Zollrecht, in: Kruse (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, S. 75 – 95, he-

- rausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 11, Otto Schmidt, Köln 1988.
- Deutsches Anwaltsinstitut e.V. (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht, Neue Wirtschafts-Briefe, Herne / Berlin 1985.
- Döllner Georg, Leitgedanken der Nießbrauchbesteuerung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, in: Steuerberater-Jahrbuch 1984/85, S. 55 – 80, hrsg. von R. Curtius Hartung / Norbert Herzig / Ursula Niemann, Otto Schmidt, Köln 1985.
- Dornfeld Robert, Ist die Bauherrengemeinschaft bei der Errichtung von Eigentumswohnungen in den umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch einzubeziehen?, DB 1981, S. 1691 – 1695.
- Drosdzol Wolf-Dietrich, Zwischenvermietung und Gestaltungsmissbrauch, DStZ 1988, S. 372 – 375.
- Düringer / Hachenburg (Hrsg.), Das Handelsgesetzbuch, Kommentar, V. Band / 2. Hälfte, 3. Aufl., Bensheimer, Mannheim / Berlin / Leipzig, 1932.
- Dziadkowski Dieter, Zur geplanten Neuregelung der Vorschriften über die Rechnererteilung und den Vorsteuerabzug – Anmerkung zu den zurückgestellten Vorschlägen eines Steuerreformgesetzes 1990 -, UR 1988, S. 237 – 241.
- Dziadkowski Dieter, Zum Unternehmerbegriff des Umsatzsteuergesetzes, StVj 1989, S. 326 – 340.
- Dziadkowski Dieter, Der Unternehmer „in der Umsatzsteuer“, UVR 1990, S. 195 – 203.
- Dziadkowski Dieter, Die Versagung des Vorsteuerabzuges bei Sacheinlagen im Lichte der Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, DStR 1992, S. 742 – 746.
- Dziadkowski Dieter / Robisch Martin / Sabitzer Grit, Funktion des Vorsteuerabzuges im Mehrwertsteuersystem und seine Bedeutung bei „gespaltenen Erzeugern, Händlern oder Dienstleistenden“ sowie bei „erfolglosen Unternehmern“, UR 1995, S. 429 – 435.
- Dziadkowski Dieter, Die richtlinienkonforme Umsatzbesteuerung gemischt genutzter Grundstücke unter besonderer Berücksichtigung der Eigenverbrauchsbesteuerung, BB 1995, S. 1930 – 1932.
- Dziadkowski Dieter, Eigenverbrauchsbesteuerung auch 1997 immer noch ohne gesetzliche Grundlage, UR 1997, S. 137 – 140.
- Dziadkowski Dieter, Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Grundstücksübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt, UVR 1999, S. 417 – 421.
- Eden Siegfried, Treuhand an Unternehmen und Unternehmensanteilen, Diss. Univ. Hamburg, Schmidt, Bielefeld 1981.

- Eggesiecker Fritz, Treuhandhaft bei der Umsatzsteuer – Klarstellung durch den BFH - , UR 1975, S. 269 – 270.
- Eggesiecker Fritz / Dornfeld Robert E., Zur Wahrnehmung des Vorsteuerabzugs bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1973, S. 30 – 33.
- Eggesiecker Fritz / Hofmeister Heidemarie, Die verdeckte Treuhandhaft im Umsatzsteuerrecht, DStZ Ausgabe A 1974, S. 37 – 41.
- Esser Josef, Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts, Mohr, Tübingen 1990.
- Fikentscher Wolfgang, Methoden des Rechts in vergleichender Darstellung, Band III, Mitteleuropäischer Rechtskreis, 1. Aufl., J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1976.
- Fleischmann Hans Gunnar, Zur Problematik der Anerkennung eines Zwischenmieters zwecks Vorsteuer-Erstattung, DStR 1984, S. 263 – 267.
- Fleischmann Hans Gunnar, Die Zwischenvermietung in aktueller Verwaltungspraxis und nach neuester BFH-Rechtsprechung, DStR 1988, S. 173 – 177.
- Flume Werner, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Band I/1, Die Personengesellschaft, Springer, Berlin / Heidelberg / New York, 1977.
- Flume Werner, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Band II, Das Rechtsgeschäft, 3. Aufl., Springer, Berlin / Heidelberg / New York 1979.
- Flume Werner, Das Rechtsverhältnis des Leasing in zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht – Teil I -, DB 1972, S. 1 – 6.
- Flume Werner, Steuerrechtsprechung und Steuerrecht, Steuerberaterjahrbuch 1985/86, S. 277 - 310, herausgegeben im Auftrag des Fachinstitutes der Steuerberater von R. Curtius-Hartung und Norbert Herzig, Otto Schmidt, Köln 1986.
- Forchhammer Josef M., Umsatzsteuerrechtliche Probleme bei Einschaltung einer privatrechtlichen Gesellschaft in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben, UR 1991, S. 157 – 159.
- Forgách Andreas, Versagung des Vorsteuerabzuges wegen Übergangs des Optionsrechts auf eine Mittelsperson – Gedanken zum Gestaltungsmissbrauch und zur Leistungskommission, DStZ 1987, S. 575 – 585.
- Forgách Andreas, Umsatzsteuerrechtliche Probleme beim Goldschmuggel, UR 1989, S. 45 – 48.
- Friauf Karl Heinrich, Unser Steuerstaat als Rechtsstaat, Steuerberaterjahrbuch 1977/78, S. 39 – 64, herausgegeben im Auftrag des Fachinstitutes der Steuerberater von Franz Hörstmann / Ursula Niemann / Gerd Rose, Otto Schmidt, Köln 1978.
- Friedl Helmut, Der Leistungsaustausch für fremde Rechnung im System der Mehrwertsteuer, UR 1987, S. 65 – 69.

- Friedl Helmut, Wertabgabetheorie und Abzug der Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch als Vorsteuer, UR 1988, S. 209 – 212.
- Fritsch Frank, Umsatzsteuerliche Probleme im Zusammenhang mit „Scheingeschäften“ und „Strohmanngeschäften“, UR 1996, 317 – 356.
- Geist Reinhold, Die Tatbestandsvoraussetzungen des Vorsteuerabzugs in: Umsatzsteuerekongress-Bericht 1985, S. 75 – 101, herausgegeben von der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e. V., Otto Schmidt, Köln 1985.
- Giesberts Franz, Eigentumsübertragung, Verschaffung der Verfügungsmacht und Lieferung, UR 1976, S. 61 – 69.
- Giesberts Franz, Ableitungen aus dem Leistungsbegriff für die Beurteilung des Kommissionsgeschäfts im Umsatzsteuerrecht, UR 1988, S. 137 – 142 mit Anmerkung Schön.
- Giesberts Franz J., Zum Leistungsbegriff und zum Beginn eines Unternehmens im Sinne des Umsatzsteuerrechts, StuW 1991, S. 175 – 179.
- Giesberts Franz, Zur Qualifizierung des Unternehmerbegriffes i.S.d. § 2 UStG als Typusbegriff – Versuch einer Konkretisierung -, UR 1993, S. 279 – 283.
- Goertzen Reiner, Begründet die Veräußerung von Hausrat die Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes?, DStR 1996, S. 164 – 169.
- Gosch Dietmar, Anmerkung zu BFH vom 6.5.1993 – V R 45/88, StBp 1993, S. 218 – 219.
- Groll Rüdiger von, Zur mittelbaren Tatbestandsverwirklichung im Steuerrecht, StuW 1995, S. 326 – 335.
- Hallbauer M. G., Der zivilrechtliche Inhalt der neuen Steuergesetze und der Einfluss dieser Gesetze auf zivilrechtliche Verhältnisse, JW 1918, S. 590 – 593.
- Hansmeyer Karl Heinrich, Steuern auf spezielle Güter, in: Fritz Neumark (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1980, S. 709 – 885.
- Hartmann Bernhard, Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen, Grundlagen der Rechtsanwendung im Steuerrecht, Erich Schmidt, Berlin 1984.
- Hartmann/Metzenmacher, Das Umsatzsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Kommentar, R. Müller, Eberswalde / Berlin / Leipzig 1935.
- Hartmann/Metzenmacher, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 7. Aufl., Loseblatt (Stand 01/2002), Erich Schmidt, Bielefeld.
- Hasselberg Martin, Umsatzsteuerliche Behandlung der im Rahmen des sog. Bauträgermodells erbrachten Bauleistungen, UR 1996, S. 41 – 46.
- Heidner Hans-Hermann, Die rechtsgeschäftliche Treuhand im Steuerrecht, DStR 1989, S. 305 – 309.

- Heidner Hans-Hermann, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Neue Wirtschafts-Briefe, Herne / Berlin 1994.
- Heidner Hans-Hermann, Umsatzsteuerliche Behandlung der rechtsgeschäftlichen Verwaltungstreuhand, UR 1995, S. 122 - 128.
- Herrmann / Heuer / Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, herausgegeben von Arndt Raupach / Uwe Clausen / Hans-J. Kanzler / Wolfgang Kumpf / Ulrich Prinz, Band 2, 21. Aufl., Loseblatt (Stand: 12/2001), Otto Schmidt, Köln.
- Herting D., Ausgewählte Umsatzsteuerfragen, DStZ 1936, S. 1263 – 1271.
- Herting D., Gedanken zur „Optimalen Umsatzsteuer“, BB 1955, S. 389 - 393.
- Herting D., Zur Wiedereinführung der umsatzsteuerlichen Organschaft, UR 1958, 25;
- Heymann, Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht), Band 4, Walter de Gruyther, Berlin / New York, 1990.
- Horn Wilhelm, Vorsteuerabzugsberechtigung auf der Grundlage der schuldrechtlichen Vertragsverhältnisse oder der wirtschaftlichen Zurechnung – Vermeidung systemwidriger Umsatzsteuerbelastungen -, UR 1989, S. 237 – 239.
- Horn Wilhelm, Vorsteuerabzug bei einer Ehegattengemeinschaft – nur ein Ehegatte ist Unternehmer, UR 1999, S. 270 – 271.
- Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und zur Finanzgerichtsordnung, Loseblatt (Stand: 10/2001), Otto Schmidt, Köln.
- Hundt-Eßwein, Hans U., Unternehmereigenschaft, Vorsteuerabzug und Repräsentationseigenverbrauch beim Bezug von Freizeitgegenständen, UVR 1992, S. 376 – 381.
- Huschens Ferdinand, Die Eigenverbrauchsbesteuerung nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, INF 1999, S. 417 – 423.
- Husmann Eberhard, Sachzuwendungen an Arbeitnehmer – Bemerkungen zu den BFH-Urteilen vom 11.3.1988, UR 1988, S. 303 - 307.
- Husmann Eberhard, Sachzuwendungen an Arbeitnehmer – zum Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b UStG 1980 -, UR 1985, S. 105 – 107.
- Husmann Eberhard, Nichtsteuerbare Geschäftsveräußerungen – zum Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 1a UStG -, UR 1994, S. 333 – 336.
- Jakob Wolfgang, Umsatzsteuer, 2. Aufl., C.H. Beck 1998.
- Janssen Bernhard, Die Umsatzsteuer als Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, DStZ 1990, S. 35 – 46.
- Jauernig Othmar, Bürgerliches Gesetzbuch mit Gesetz zur Regelung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen, 9. Aufl., C.H. Beck, München 1999.
- Jescheck Hans Heinrich / Ruß Wolfgang / Willms Günther (Hrsg.), Leipziger Kommentar zum Strafgesetzbuch, Band I, 11. Aufl., Walther de Gruyter, Berlin / New York 1993.

- Keller Daniel, Der „Leistungskommissionär“ – Praxisprobleme im Rahmen europäischer Kommissionsstrukturen, UR 1999, S. 433 – 439.
- Kilger/Karsten Schmidt, Kommentar zur Konkursordnung, 16. Aufl., C.H. Beck, München 1993.
- Kirchhof Paul, Der Europäische Gerichtshof als gesetzlicher Richter im Sinne des Grundgesetzes, DStR 1989, S. 551 – 556.
- Kirsten/Matheja, Treuhand und Treuhänder im Steuerrecht, 2. Aufl., Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne / Berlin 1978.
- Klawitter Tim, Bedeutung des § 14 Abs. 3 UStG im Steuerstrafverfahren, UR 1997, S. 83 – 87.
- Klein Franz / Orlopp Gerd, Kommentar zur Abgabenordnung, 5. Aufl., C.H. Beck, München 1995.
- Klein Franz, Gerichtliche Durchsetzung des Anspruchs auf Rechnungsausstellung, BB 1996, S. 135 – 139.
- Klenk Friedrich, Die Geschäftsveräußerung im ganzen, UR 1982, S. 114 – 116.
- Klenk Friedrich, Anmerkung zum BFH-Beschluss vom 29.8.1991 – V B 113/91, UVR 1991, S. 371.
- Klenk Friedrich, Die Funktion des Unternehmers im Mehrwertsteuersystem nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, UR 1993, S. 284 – 288.
- Klenk Friedrich, Vorschläge der „Gemeinsamen Arbeitsgruppe Umsatzsteuer“ zur Neuregelung der Eigenverbrauchsbesteuerung, UR 1998, S. 12 – 17.
- Knobbe-Keuk Brigitte, Konkurs und Umsatzsteuer, BB 1977, S. 757 – 765.
- Knop Klaus, Umsatzsteuerliche Probleme bei der Errichtung von Wohnungen im Rahmen sog. Bauherrenmodelle (I), UR 1982, S. 217 – 221.
- Köbler Gerhard / Pohl Heidrun, Deutsch-Deutsches Rechtswörterbuch, C.H. Beck, München 1991.
- Koch Karl / Scholz Rolf-Dieter (Hrsg.), Abgabenordnung, AO 1977, 4. Aufl., Heymanns, Köln 1993.
- Koller Thomas, Privatrecht und Steuerrecht – Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete, Stämpfli, Bern 1993.
- Korn Klaus, Aktuelle Umsatzsteuerprobleme in der Beratungspraxis, KÖSDI 1984, S. 5326 - 5337.
- Korn Klaus, Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff in der neueren Rechtsprechung des BFH, KÖSDI 1993, S. 9410 – 9413.
- Korn Klaus, Umsatzsteuerprobleme bei Gesellschaften und Gesellschaftern, KÖSDI 1995, S. 10165 – 10178.
- Korn Klaus, Probleme beim Vorsteuerabzug, KÖSDI 1998, S. 11804 – 11812.

- Krumme Sabine, Vorsteuer- und Betriebsausgabenabzug bei der Leistungserbringung durch Subunternehmer, INF 1996, S. 385 - 391.
- Kuhn Georg / Uhlenbruck Wilhelm, Konkursordnung, Kommentar, 11. Aufl., Vahlen, München 1994.
- Landmann / Rohmer, Gewerbeordnung und ergänzende Vorschriften, Loseblatt (Stand 8/96), C.H. Beck, München.
- Lange Hans-Friedrich, Vorsteuerabzug von Gemeinschaftern und Gesellschaftern, UR 1999, S. 17 – 20.
- Langer Michael, Die Neuregelung von Reihengeschäften ab 1.1.1997 durch das Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997, DB 1997, S. 116 - 131.
- Larenz Karl / Canaris Claus-Wilhelm, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., Springer, Berlin / Heidelberg / New York / Barcelona / Budapest / Hong Kong / London / Mailand / Paris / Tokyo 1995.
- Lechner Eduard, Unternehmerischer und unternehmensfremder Bereich, in: Wörner (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 13, S. 39 – 57, Otto Schmidt, Köln 1990.
- Liebich Dieter / Mathews Kurt, Treuhand und Treuhänder in Recht und Wirtschaft, 2. Aufl., Neue Wirtschafts-Briefe, Herne / Berlin 1983.
- Lindner Ernst F., Der Anspruch des Unternehmers auf Rechnungsausstellung nach § 14 Abs. 1 UStG, DStR 1991, S. 233 - 237.
- List H., Die Bedeutung der Organschaft in der Mehrwertsteuer, UR 1969, S. 145 – 148.
- Lohmeyer Heinz, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, StuW 1970, Sp. 243 – 256.
- Lück Horst W., Der erfolglose Unternehmer nach den Vorstellungen des Bundesfinanzhofs, DStZ 1994, S. 231 – 234.
- Martin Suse, Rechtsgeschäfte im Spannungsfeld zwischen Zivil- und Steuerrecht, BB 1984, S. 1629 – 1636.
- Matheja Kurt W., Umsätze eines Unternehmers durch einen Treuhänder, UR 1976, S. 152.
- Mensching, Umsatzsteuer bei Erbfall und vorweggenommener Erbfolge, Diss. Univ. Bamberg, Otto Schmidt, Köln 1997.
- Mirre Ludwig, Die Verkehrsteuern, in: Wilhelm Gerloff / Franz Meisel (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, S. 274, Tübingen 1927.
- Mitglieder des Bundesgerichtshofes (Hrsg.), Das Bürgerliche Gesetzbuch, Reichsgerichtsräte-Kommentar, 12. Aufl., Walter de Gruyter, Berlin / New York 1982.
- Mößbauer Heinz, Haftung bei umsatzsteuerlicher Organschaft, UR 1995, S. 321 – 325.

- Möblang Gerhard, Umsätze im Verhältnis zu Arbeitnehmern, Zur Auslegung des § 1 Abs. 1 Satz 2 Buchst. b UStG 1980, DStZ 1987, S. 419 - 423.
- Möblang Gerhard, Zur Bedeutung des Tatbestandsmerkmals „für sein Unternehmen“ in § 15 Abs. 1 UStG 1980 für den Vorsteuerabzug des Unternehmers, in: Umsatzsteuerekongress-Bericht 1988/89, S. 207 – 216, herausgegeben von der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V. durch Hermann Soell, Otto Schmidt, Köln 1989.
- Möblang Gerhard, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu den Agenturgeschäften insbesondere im Gebrauchtwagenhandel, DStR 1990, S. 67 - 70.
- Möblang Gerhard, Der Unternehmerbegriff des deutschen Umsatzsteuerrechtes und die Harmonisierung des Umsatzsteuerrechtes, UR 1994, S. 10 – 17.
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1, Allgemeiner Teil, herausgegeben von Kurt Rebmann / Franz Jürgen Säcker, 3. Aufl., C.H. Beck, München 1993.
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 2, Schuldrecht - Allgemeiner Teil, herausgegeben von Kurt Rebmann / Franz Jürgen Säcker, 3. Aufl., C.H. Beck, München 1994.
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, Schuldrecht – Besonderer Teil I, herausgegeben von Kurt Rebmann / Franz Jürgen Säcker, 3. Aufl., C.H. Beck, München 1995.
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 4, Schuldrecht – Besonderer Teil II, herausgegeben von Kurt Rebmann / Franz Jürgen Säcker / Roland Rixecker, 3. Aufl., C.H. Beck, München 1997.
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 5, Schuldrecht – Besonderer Teil III, herausgegeben von Kurt Rebmann / Franz Jürgen Säcker / Roland Rixecker, 3. Aufl., C.H. Beck, München 1997.
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, Sachenrecht, herausgegeben von Kurt Rebmann / Franz Jürgen Säcker / Roland Rixecker, 3. Aufl., C.H. Beck, München 1997.
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 9, Erbrecht, herausgegeben von Kurt Rebmann / Franz Jürgen Säcker / Roland Rixecker, 3. Aufl., C.H. Beck, München 1997.
- Münchener Kommentar zur Zivilprozeßordnung, Band 2, §§ 355 – 802, herausgegeben von Gerhard Lücke / Alfred Walchshöfer, C.H. Beck, München 1992.
- Musgrave Richard / Musgrave Peggy / Kulmer Lore, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Band 2, 4. Aufl., J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1988.
- Neeb Helmut, Zur Abgrenzung der unternehmerischen Betätigung von der Privatsphäre im Umsatzsteuerrecht, DStZ 1991, S. 705 – 712.
- Nicolaysen Gert, Europarecht I, Nomos, Baden-Baden 1991.

- Nieskens Hans, Steuervereinfachung in der Umsatzsteuer – Wunschtraum oder Wirklichkeit, UR 1999, S. 137 – 149.
- Offerhaus Klaus, Zur Analogie im Steuerrecht, BB 1984, S. 993 – 997.
- Offerhaus Klaus, Der Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 1991, S. 279 – 281.
- Offerhaus Klaus / Söhn Hartmut / Lange Hans-Friedrich (Hrsg.), Kommentar zur Umsatzsteuer, Loseblatt (Stand 11/2000), Forkel, Heidelberg.
- Onusseit Dietmar, Umsatzsteuer im Konkurs, Heymanns, Köln / Berlin / Bonn / München 1988.
- Padberg Klaus, Überlegungen zu den Beziehungen zwischen § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG 1980 und dem Zivilrecht, in: Dieter Carlé / Klaus Korn / Rudolf Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, Festgabe für Günther Felix zum 60. Geburtstag, S. 239 – 329, Otto Schmidt, Köln 1989.
- Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 61. Aufl., C.H. Beck, München 2002.
- Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Duncker & Humblot, Berlin 1973.
- Peusquens Herbert, Die zivilrechtliche Bedeutung des § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG, NJW 1974, S. 683 – 685.
- Pflüger Hansjörg, Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten zur Erlangung des Vorsteuerabzugs durch Vorschaltung naher Angehöriger?, UR 1993, S. 191 – 194.
- Philipowski Rüdiger, Zum Rechtscharakter der Umsatzsteuer, in: Umsatzsteuerkongress-Bericht 1985, S. 183 – 207, herausgegeben von der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V. durch Jürgen Costede, Otto Schmidt, Köln 1985.
- Plückebaum/Malitzky, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, herausgegeben von Werner Widmann, 10. Aufl., Loseblatt (Stand: 01/2000), Heymanns, Köln, Berlin, Bonn, München.
- Popitz Johannes, Allgemeine Verbrauchsteuer, in: Wilhelm Gerloff / Franz Meisel, Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, S. 180, Mohr, Tübingen 1927.
- Popitz Johannes, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz von 1919, 2. Aufl., Liebmann, Berlin 1921
- Popitz/Grabower/Kloß, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., Liebmann, Berlin 1928.
- Preuße, Einzelfragen zum Leistungsaustausch, UR 1955, S. 57 – 59.
- Probst Ulrich, Die Organgesellschaft im Umsatzsteuerrecht – eine Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung?, BB 1987, S. 1992 – 1996.
- Probst Ulrich, Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuer und 6. EG-Richtlinie sowie richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, in: Wörner (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, Veröffentlichungen der Deutschen

- Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 13, S. 137 – 165, Otto Schmidt, Köln 1990.
- Probst Ulrich, Unternehmensnachfolge im Spannungsverhältnis zwischen altem und neuem Recht - § 1 Abs. 1a UStG, UR 1995, S. 131 - 135.
- Pump Hermann, Strohmann und Hintermann im Umsatzsteuerrecht – Verfahrensrechtliche Probleme der richtigen und falschen Zurechnung von Umsätzen, Teil I -, StBP 1998, 169 – 174.
- Pump Hermann, Strohmann und Hintermann im Umsatzsteuerrecht – Verfahrensrechtliche Probleme der richtigen und falschen Zurechnung von Umsätzen, Teil II -, StBP 1998, 211 – 217.
- Rau/Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl., Loseblatt (Stand 11/2001), Otto Schmidt, Köln.
- Reiß Wolfram, Anmerkung zu BFH-Beschlüssen v. 15.10.1998 – V R 38/97, V R 61/97, UR 1999, S. 170 – 174.
- Reiß Wolfram, Anmerkung zum BFH-Urteil vom 24.9.1987 - V R 152, 78, UR 1988, S. 76 - 78.
- Reiß Wolfram, Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 13.12.1989 – Rs. C-342/87, UR 1991, S. 84 – 85.
- Reiß Wolfram, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes in: Wörner (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 13, S. 3 – 37, Otto Schmidt, Köln 1990.
- Reiß Wolfram, Die umsatzsteuerliche Organschaft – eine überholte Rechtsfigur, StuW 1979, S. 343 – 346.
- Reiß Wolfram, Zur Risikoverteilung zwischen Unternehmer und Fiskus hinsichtlich des Vorsteuerabzuges bei unrichtigen Rechnungen und Gutschriften nach dem Umsatzsteuergesetz 1980, BB 1981, S. 1632 – 1636.
- Reiß Wolfram, Leistender und Leistungsempfänger im Umsatzsteuerrecht, StuW 1981, S. 81 – 88.
- Reiß Wolfram, Die Agentur im Gebrauchtwagenhandel oder ein fälliger Beitrag des Steuerrechts zu lauterem Geschäftsgebaren, StuW 1981, S. 274 – 279.
- Reiß Wolfram, Zur Umsatzsteuer, StuW 1983, S. 364 – 378.
- Reiß Wolfram, Gebäude auf fremdem Grund und Boden – Anmerkung zum BMF-Erlass vom 23.7.1986 IV A/2 – S 7100 – 76 / 86, StuW 1987, S. 122 – 126.
- Reiß Wolfram, Vorsteuerabzug bei mehreren Leistungsempfängern einer einheitlichen unteilbaren Leistung, BB 1987, S. 448 – 454.
- Reiß Wolfram, Zur Umsatzsteuer, StuW 1987, S. 351 – 363.

- Reiß Wolfram, Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Umsatzsteuerrecht, in: Umsatzsteuerkongress-Bericht 1988/89, S. 43 – 73, herausgegeben von der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts durch Hermann Soell, Dr. Otto Schmidt, Köln 1989.
- Reiß Wolfram, Rechtsnachfolge im Umsatzsteuerrecht, StVj 1989, S. 103 - 129.
- Reiß Wolfram, Vorsteuerabzug aus der Mindestbemessungsgrundlage?, UR 1990, S. 243 – 247.
- Reiß Wolfram, Gestaltungsmissbrauch durch „vorgeschaltete“ bedürftige Ehegatten zur Erlangung des Vorsteuerabzugs, UR 1993, S. 213 – 218.
- Reiß Wolfram, Die nicht ordnungsgemäße Umsetzung von EG-Steuerrichtlinien und ihre Folgen, StuW 1994, S. 323 – 330.
- Reiß Wolfram, Umsatzsteuerrecht, 5. Aufl., Alpmann und Schmidt, Münster 1995.
- Reiß Wolfram / Kraeusel Jörg / Langer Michael, Umsatzsteuergesetz, Loseblatt (Stand 8/2001), Stollfuß, Bonn / Berlin.
- Ringleb, Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer, DB 1955, S. 953 – 955.
- Robisch Martin, Zweifelsfragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Eigenverbrauchs unter Berücksichtigung des Europäischen Gemeinschaftsrechts, DStR 1996, S. 488 – 496.
- Robisch Martin, Gibt es die „Leistungskommission“ im deutschen Umsatzsteuerrecht?, UVR 2000, S. 370 – 373.
- Rödder Thomas, Holding und umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft, DStR 1993, S. 635 – 640.
- Rondorf Hans-Dieter, Neuregelung der umsatzsteuerlichen Eigenverbrauchsbesteuerung und der Sachleistungen an Arbeitnehmer durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, S. 615 - 620.
- Rosenau Heinz, Die rechtsgeschäftliche Treuhand in rechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, DB 1966, Beilage 18.
- Ruban Reunhild, Beteiligtenfähigkeit und Klagebefugnis der Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Steuerrecht, in: Knobbe-Keuk / Klein / Moxter (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Georg Döllerer, S. 515 – 536, IDW Verlag, Düsseldorf 1988.
- Ruppe Hans Georg, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in: Tipke (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, S. 7 – 40, herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., 2. Aufl., Otto Schmidt, Köln 1979.
- Rüttinger Gerd, Die Kreativität des Bundesfinanzhofes im Umsatzsteuerrecht – zugleich eine Besprechung der Urteile zur Zwischenvermietung, UR 1985, S. 108 – 111.

- Rüttinger Gerd, Gebäude auf fremdem Grund und Boden – Stellungnahme zu dem BMF-Schreiben vom 23.7.1986, UR 1987, S. 1 – 4.
- Rüttinger Gerd, Der Vorsteuerabzug für (teil-) unentgeltliche, aber durchgängig unternehmerisch verwendete Leistungsbezüge, UR 1988, S. 143 – 145.
- Rüttinger Gerd, Umgehung des Umsatzsteuergesetzes durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts?, UR 1988, S. 267 – 272.
- Schlegelberger, Kommentar zum Handelsgesetzbuch von Ernst Geßler / Wolfgang Hefermehl / Wolfgang Hildebrandt / Georg Schröder, 5. Aufl., Band VI, §§ 383 – 460, Vahlen, München 1977.
- Schlienkamp August, Anwendung des EG-Rechts bei der Besteuerung des Entnahmeeigenverbrauchs?, UR 1991, S. 337 – 342.
- Schlienkamp August, Erste Vorschläge der EG-Kommission für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem nach dem Ursprungslandprinzip, UR 1997, S. 365 – 368.
- Schmidt Arnold, Umsatzsteuerfragen bei Errichtung und Nutzung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden durch obligatorisch Nutzungsberechtigte, UR 1975, S. 169 – 177.
- Schmidt Karsten, Handelsrecht, 5. Aufl., Heymanns, Köln / Berlin / Bonn / München 1999.
- Schmidt Ludwig (Hrsg.), Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 20. Aufl., C.H. Beck, München 2001.
- Schmidt Volker, Besteuerung des Eigenverbrauches wegen vorsteuerentlasteter Bestandteile, UR 1996, S. 214 – 218.
- Schmidt-Liebig Axel, Die „neuere Rechtsprechung“ des Bundesfinanzhofs zum umsatzsteuerlichen Unternehmer, BB 1994, Beilage 20 zu Heft 29.
- Schmidt-Liebig Axel, Die natürliche Person als umsatzsteuerlicher Unternehmer, StuW 1978, S. 137 – 143.
- Schneider Dieter, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., Wiesbaden 1994.
- Schön Wolfgang, Die Kommission im Umsatzsteuerrecht, UR 1988, S. 1 – 7.
- Schön Wolfgang, Personengesellschaften und Bruchteilsgemeinschaften im Umsatzsteuerrecht, in: Wörner (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 13, S. 81 – 117, Otto Schmidt, Köln 1990.
- Schön Wolfgang, Treuhandverhältnisse im Umsatzsteuerrecht, in: Umsatzsteuerkongress-Bericht 1991/92, S. 117 – 159, herausgegeben von der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts durch Gerhard Mößlang, Otto Schmidt, Köln 1992.
- Schuhmann Helmut, Der Begriff des Unternehmers im UStG 1980, DStZ 1980, S. 88 – 92.

- Schwakenberg Friedrich-Karl, Anmerkung zum BFH-Beschluss vom 21.2.1985 – V B 27/84, UR 1985, S. 135 - 137.
- Schwark Eberhard, Rechtsprobleme bei der mittelbaren Stellvertretung, JuS 1980, S. 777 – 782. .
- Schwarze Rembert, Ausgewählte Umsatzsteuerliche Zweifelsfragen, in: Deutsches Anwaltsinstitut e.V. (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1981/82, S. 312 - 345, Neue Wirtschafts-Briefe, Herne / Berlin 1981.
- Schwarze Rembert, Zwischenvermietung und Bauen auf fremdem Boden, Umsatzsteuerekongress-Bericht 1985, S. 153 – 181, herausgegeben von der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e. V. durch Jürgen Costede, Otto Schmidt, Köln 1985.
- Schwarze Rembert, Umsatzsteuerliche Überlegungen bei Bauten auf fremdem Boden, in: Curtius-Hartung R. / Norbert Herzig / Ursula Niemann (Hrsg.), Steuerberaterjahrbuch 1986/87, S. 153 – 181, Otto Schmidt, Köln 1987.
- Schweitzer Michael / Hummer Waldemar, Europarecht, 5. Aufl., Luchterhand, Neuwied / Krefeld / Berlin 1996.
- Serick Rolf, Eigentumsvorbehalt und Sicherungsübertragung, Band III, Die einfache Sicherungsübertragung – zweiter Teil, Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft, Heidelberg 1970.
- Slapio Ursula, Umsatzsteuerliche Behandlung unentgeltlicher Arbeitnehmersammelbeförderung, UR 1999, S. 440 – 445.
- Soergel, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, neu herausgegeben von W. Siebert u.a., 12. Aufl., Kohlhammer, Stuttgart 1988.
- Söhn Hartmut, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, StuW 1975, S. 1 – 18.
- Söhn Hartmut, Zur Umsatzsteuer, StuW 1975, S. 164 – 174.
- Söhn Hartmut, Eigenverbrauchbesteuerung und Vorsteuerabzug, BB 1975, S. 219 – 224.
- Söhn Hartmut, Die Harmonisierung der Umsatzsteuern in der Europäischen Gemeinschaft – Eine steuersystematische Bestandsaufnahme -, StuW 1976, S. 1 – 31.
- Söhn Hartmut, Der Leistungsaustausch im Umsatzsteuerrecht, in: Franz Klein / Klaus Vogel (Hrsg.), Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung – Grundfragen – Grundlagen, Festschrift für Hugo von Wallis, Stollfuß, Bonn 1985.
- Söhn Hartmut, Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer bei verbilligten und unentgeltlichen Leistungen, DStZ 1987, S. 367 – 377.
- Söhn Hartmut, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, StuW 1996, S. 165 – 168.

- Sölch / Ringleb / List, Kommentar zur Umsatzsteuer, herausgegeben von Gerhard Mößlang, Loseblatt (Stand: 08/2001), C.H. Beck, München.
- Stadie Holger, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Duncker & Humblot, Berlin 1983.
- Stadie Holger, Der Mitunternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 1986, S. 137 – 140.
- Stadie Holger, Die unentgeltliche Veräußerung eines Wirtschaftsgutes an einen anderen Unternehmer im Umsatzsteuerrecht – Bemerkungen zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 2.10.1986 – V R 91/78, StuW 1987, S. 273 – 278.
- Stadie Holger, Anmerkung zum BFH-Urteil vom 15.7.1987 – X R 19/80, UR 1988, S. 19 – 21.
- Stadie Holger, Anmerkung zum BFH-Urteil vom 18.3.1988 – V R 178/83, UR 1988, S. 313 – 314.
- Stadie Holger, Das Recht des Vorsteuerabzugs, Otto Schmidt, Köln 1989.
- Stadie Holger, Probleme der Vorsteuer, in: Wörner (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 13, S. 179 – 212, Otto Schmidt, Köln 1990.
- Staudinger J. von, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Einleitung zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 13. Bearbeitung, Sellier – de Gruyter, Berlin 1995.
- Staudinger J. von, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Drittes Buch – Sachenrecht, §§ 925 - 948, 13. Bearbeitung, Sellier – de Gruyter, Berlin 1995.
- Staudinger J. von, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Erstes Buch – Allgemeiner Teil, §§ 164 – 240, 13. Bearbeitung, Sellier – de Gruyter, Berlin 1995.
- Staudinger J. von, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, §§ 90 – 240, 12. Bearbeitung, J. Schweitzer, Berlin 1980.
- Steppert Helmut, Die umsatzsteuerliche Organschaft – ein nicht mehr zeitgemäßes Relikt?, UR 1994, S. 343 – 346.
- Strickbrodt Georg / Wöhe Günter / Flämig Christian / Felix Günther / Sebiger Heinz (Hrsg.), Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften unter Einschluss von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft, Band II, 2. Aufl., C.H. Beck, München 1981.
- Sturm Wolfgang, Umsatzsteuerliche Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und Haftung nach § 73 AO, StuW 1992, S. 252 – 255.
- Tamme Helmut, Der eingeschaltete Zwischenvermieter in der umsatzsteuerlichen Funktion eines Leistungskommissionärs, UR 1974, S. 25 – 31.

- Tehler Hermann-Josef, Der Begriff „Leistungsaustausch“ im Umsatzsteuerrecht – Versuch einer systemgerechten Auslegung, DStR 1983, S. 215 – 218.
- Tehler Hermann-Josef, Der Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht – Der Versuch einer systemgerechten Definition - , DVR 1983, S. 163 – 168.
- Tehler Hermann-Josef, Die Regelung des Kleinunternehmers im System der Mehrwertsteuer (§ 19 Abs. 1 und 3 UStG) – Eine steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung, StuW 1983, S. 232 – 241.
- Tehler Hermann-Josef, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, Diss. Univ. Köln, 1986.
- Theile Carsten, Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, StuW 1996, S. 154 – 164.
- Theisen, Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung, in: Umsatzsteuerkongress-Bericht 1988/89, S. 139 - 165, herausgegeben von der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V. durch Hermann Soell, Otto Schmidt, Köln 1989.
- Thomas Heinz / Putzo Hans (Hrsg.), Kommentar zur Zivilprozeßordnung, 21. Aufl., C.H. Beck, München 1998.
- Tipke Klaus, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, S. 1 – 17.
- Tipke, Die Umsatzsteuer im Steuersystem, UR 1972, 2 – 6.
- Tipke Klaus, Übertragung von Einkunftsquellen, StuW 1977, S. 293 – 301.
- Tipke Klaus, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Otto Schmidt, Köln 1981.
- Tipke Klaus, Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden, StuW 1981, S. 189 - 200.
- Tipke Klaus, Umsatzsteuer – Verkehr und/oder Verbrauchsteuer, DStR 1983, S. 595 – 597.
- Tipke Klaus, Schätzung von Vorsteuerbeträgen, UStR 1983, S. 105 – 106.
- Tipke Klaus, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, StuW 1992, S. 103 – 109.
- Tipke Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, Otto Schmidt, Köln 1993.
- Tipke Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Band II, Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Otto Schmidt, Köln 1993.
- Tipke Klaus / Kruse Wilhelm (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Loseblatt ((Stand 11/2001), Otto Schmidt, Köln.
- Tipke Klaus / Lang Joachim, Steuerrecht, hrsg. von Jochim Lang, 16. Aufl., Otto Schmidt, Köln 1998.
- Trüter Sabine, Steuerlich motivierte Scheingeschäfte - Ihre Behandlung im Zivilrecht, Diss. Univ. Hamburg, 1988.

- Urbas Helmut, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, Verlag Peter Lang, Frankfurt am Main 1987.
- Veelken Winfried, Die Bedeutung des EG-Rechts für die nationale Rechtsanwendung, JuS 1993, S. 265 – 272.
- Velde van der, Zur Organschaftslehre im Umsatzsteuerrecht, DB 1955, S. 1048 – 1050.
- Völkel Dieter/ Karg Helmut, Umsatzsteuer, 6. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 1995.
- Völkel Dieter, Der Vorsteuerabzug aus Gemeinschaftsobjekten, UR 1999, S. 196 – 203.
- Völkel Dieter, Durchbruch der Leistungskommission im deutschen Umsatzsteuerrecht?, UR 2000, S. 367 – 375.
- Wachweger Dieter, Rechnungserteilung und Vorsteuerabzug bei Treuhänderschaft, DStR 1973, S. 233 – 274.
- Wachweger Dieter, Aktuelle Probleme des Vorsteuerabzugs in: Umsatzsteuerkongress-Bericht 1982/83, S. 125 – 141, herausgegeben von der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e. V. durch Christian Lohse und Werner Schöll, Otto Schmidt, Köln 1983.
- Wäger Christoph, Anmerkung zu EuGH v. 19.09.2000 – Rs. C – 177/99, UR 2000, 480 – 482.
- Wagner Wilfried, Beginn, Ruhe und Ende eines Unternehmens, StuW 1990, S. 61 – 65.
- Wagner Wilfried, Die Rechnung als Belegnachweis für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers und für die „Haftung“ des Ausstellers bei unzutreffendem Steuerbeweis, StuW 1993, S. 260 – 267.
- Wagner Wilfried, Der „weisungsabhängige Strohmännchen“ – ein missratenes Kriterium der Rechtsprechung zur Zurechnung von Umsätzen, StuW 1995, S. 154 – 161.
- Wahrig Gerhard (Hrsg.), Deutsches Wörterbuch, 6. Aufl., Bertelsmann, Gütersloh 1997.
- Walden Peter, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, Erich Schmidt, Berlin 1988.
- Wallis H. von, Die Besteuerung von rechtsgeschäftlichen Treuhandverhältnissen, NJW 1957, S. 321 – 325.
- Wallis H. von, Treuhandverhältnisse bei der Umsatzsteuer, UR 1957, S. 45 – 47.
- Walz Rainer, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik, von Decker, Heidelberg / Hamburg 1980.
- Walz Rainer, Die steuerliche Herausforderung des Zivilrechts, ZHR Bd.147 (1983), S. 281 – 312.
- Walz Rainer, Das Verhältnis von Form und Inhalt in Zivil- und Steuerrecht am Beispiel der Inzahlungnahme gebrauchter Kraftfahrzeuge, BB 1984, S. 1693 – 1702.
- Weber-Grellet, Auf den Schultern von Larenz: Demokratisch-rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, DStR 1991, S. 438 – 445.

- Weber-Grellet, Tendenzen der BFH-Rechtsprechung, *StuW* 1993, S. 195 – 212.
- Weerth Jan de, Die Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände nach Inkrafttreten der Insolvenzrechtsreform im Blickwinkel des Umsatzsteuerrechts, *BB* 1999, S. 821 – 828.
- Weiß Eberhard, Umsatzsteuer aktuell, in: *Steuerkongress-Report 1976*, S. 249 – 263, herausgegeben von der Bundessteuerberaterkammer und dem Deutschen wissenschaftlichen Steuerinstitut der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten e.V., C.H. Beck, München 1976.
- Weiß Eberhard, Das Verhältnis des zivilrechtlichen Anspruchs auf Rechnungserteilung mit gesondertem Steuerausweis zum materiellen Umsatzsteuerrecht, *BB* 1980, S. 1433 – 1437.
- Widmann Werner, Zur Umsatzbesteuerung von betrieblichen Sachzuwendungen, *DStR* 1981, S. 703 – 707.
- Weiß Eberhard, Anmerkung zum BFH-Urteil vom 10.12.1981 – V R 3/75, *ZIP* 1982, S. 360 – 361.
- Widmann Werner, Zu den Zwischenvermietungs-Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 15. und 22.12.1983, *DB* 1984, S. 1421 – 1423.
- Weiß Eberhard, Wert und Wertbemessung bei der Umsatzsteuer, in: Raupach (Hrsg.), *Werte und Wertermittlung im Steuerrecht*, S. 351 – 376, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 7, Otto Schmidt, Köln 1984.
- Widmann Werner, Der ausgelagerte Vorumsatz und der vorgeschobene Bezug in § 15 UStG, *UR* 1985, S. 80 – 82.
- Weiß Eberhard, Die Bemessung der Umsatzsteuer, *UR* 1986, S. 83 – 86.
- Weiß Eberhard, Anmerkung zum BFH-Urteil vom 11.12.1986 – V R 57/76, *UR* 1987, S. 75 – 78.
- Widmann Werner, Fiktionstheorie hin, Realakttheorie her – der Eigenverbrauch bedarf der gesetzgeberischen Umgestaltung, *UR* 1988, S. 10 – 13.
- Weiß Eberhard, Rechnungserteilung und Vorsteuerabzug – zugleich eine Besprechung der BGH-Urteile vom 14.2. und 10.11.1988, *UR* 1989, S. 105 – 109.
- Widmann Werner, Umsatzsteuerrechtliche Änderungen zum 1. Januar 1990, *BB* 1990, S. 249 – 253.
- Widmann Werner, Eigenverbrauch bei Gebrauchsgegenständen – zum Beschluss des BFH v. 29.8.1991 – V B 113/91, *BB* 1992, S. 468 – 470.
- Weiß Eberhard, Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 20.6.1991 – Rs. C-60/90, *UR* 1993, S. 121 – 122.
- Widmann Werner, Einbeziehung Dritter in den Leistungsaustausch, *UR* 1993, S. 304 – 307.

- Widmann Werner, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Die Änderungen des UStG, DB 1999, S. 925 – 931.
- Wienands Hans-Gerd, Vorsteuerabzug und Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG, UR 1999, S. 265 – 270.
- Wimmer Klaus, (Hrsg.), Frankfurter Kommentar zur Insolvenzordnung, Luchterhand, Neuwied / Kriftel 1999.
- Winter Matthias, Erfolgloser Unternehmer und Vorsteuerabzugsrecht oder: Wehret den Anfängen, UR 1993, S. 411 – 413.
- Wohlschlegel Hanspeter, Eigenverbrauchsbesteuerung als Besteuerung der Einkommens- und Vermögensverwendung, StuW 1974, S. 139 – 146.
- Wolff-Diepenbrock Johannes, Handeln für fremde Rechnung im Einkommensteuerrecht, in: Knobbe-Keuk / Klein / Moxter (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Georg Döllerer, S. 757 – 774, IDW-Verlag, Düsseldorf 1988.
- Ziener Herbert / Birkholz Hans / Ernst Günter / Seeger Siegbert (Hrsg.), Finanzgerichtsordnung mit ergänzenden Vorschriften, Kommentar, 3. Aufl., C.H. Beck, München 1978.